

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aplikace DPH při obchodování se zbožím v rámci EU

Application of VAT in Handling of Goods within the EU

Student: Bc. Jana Najmanová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jana Najmanová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: Aplikace DPH při obchodování se zbožím v rámci EU
Application of VAT in Handling of Goods within the EU

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika a vývoj DPH
 3. DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží
 4. Praktické uplatňování DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratek
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. vyd. Praha: Bova Polygon, 2009. 346 s. ISBN 978-80-86324-77-7.
DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2. vyd. Praha: Aspi, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.
PITNER, L.; BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem podle právního stavu k 1. 4. 2009*. 4. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 479 s. ISBN 978-80-7263-539-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 30.04.2010



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě 30. dubna 2010

.....
podpis

1	Úvod.....	1
2	Charakteristika a vývoj DPH.....	2
2.1	Charakteristika DPH.....	2
2.1.1	Daň.....	2
2.1.2	Rozdělení daní	2
2.1.3	Přednosti a nevýhody DPH.....	4
2.2	Geneze nepřímých daní	5
2.2.1	Vývoj nepřímých daní ve světě	5
2.2.2	Vývoj nepřímých daní na území ČSR	6
2.2.3	Vývoj právní úpravy DPH na území EU a ČR	8
2.2.3.1	Vývoj právní úpravy DPH na území EU	8
2.2.3.2	Vývoj právní úpravy DPH na území ČR	12
2.3	Obecné principy DPH	13
2.3.1	Předmět daně	13
2.3.2	Územní působnost	15
2.3.3	Vymezení základních pojmů	16
2.3.4	Daňové subjekty	18
2.3.4.1	Osoby povinné k dani	18
2.3.4.2	Skupina.....	19
2.3.4.3	Osoby osvobozené od uplatňování daně.....	19
2.3.4.4	Osoby identifikované k dani	20
2.3.5	Místo plnění.....	20
2.3.5.1	Místo plnění při dodání zboží	21
2.3.5.2	Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.....	22
3	DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží.....	23
3.1	Dodání zboží do jiného členského státu	23
3.1.1	Základní charakteristika.....	23
3.1.1.1	Dodání zboží osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě	23
3.1.1.2	Dodání zboží osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě..	25
3.1.2	Dodání zboží přes konsignační sklad	29
3.1.3	Dodání zboží přes call – off sklad	30
3.2	Pořízení zboží z jiného členského státu.....	32
3.2.1	Základní charakteristika.....	32
3.2.1.1	Pořízení zboží od osoby, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě	33
3.2.1.2	Pořízení zboží od osoby, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě	33
3.2.2	Pořízení zboží přes konsignační sklad.....	36
3.2.3	Pořízení zboží přes call – off sklad.....	38
3.3	Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu	39
3.4	Judikáty ESD vztahující se k intrakomunitárním dodávkám zboží.....	41
4	Praktické uplatňování DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží.....	44
4.1	Charakteristika společnosti.....	44
4.2	Charakteristika obchodních transakcí.....	44
4.2.1	Dodání zboží do jiného členského státu	44

4.2.1.1	Dodání zboží osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě	44
4.2.1.2	Dodání zboží osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě..	45
4.2.1.3	Dodání zboží přes konsignační sklad	46
4.2.1.4	Dodání zboží přes call – off sklad.....	46
4.2.2	Pořízení zboží z jiného členského státu	47
4.2.2.1	Pořízení zboží od osoby, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě	47
4.2.2.2	Pořízení zboží přes call – off sklad	47
4.2.3	Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu	48
4.3	Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu	50
4.3.1	DAP k DPH	50
4.3.2	Souhrnné hlášení.....	50
4.3.3	Intrastat	51
4.4	Problematické oblasti při uplatňování DPH	51
5	Závěr.....	56
	Seznam použité literatury	58
	Seznam zkratk a symbolů	
	Seznam obrázků	
	Seznam tabulek	
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Vstupem České republiky (dále jen „ČR“) do Evropské unie (dále jen „EU“) dnem 1. května 2004 se ČR stala členským státem EU (dále jen „členský stát“). ČR musela přizpůsobit svůj daňový systém principům EU. Jednou z nejvýznamnějších oblastí, kde bylo nutné se přizpůsobit, je daňový systém nepřímých daní, zejména daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Tímto krokem došlo ke zrušení daňových hranic mezi ČR a ostatními členskými státy.

Úkolem ČR po vstupu do EU je implementovat evropská pravidla pro uplatňování DPH do zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). V tomto zákoně se používá při obchodování se zbožím v rámci EU pojem dodání zboží do jiného členského státu, jenž nahradil vývoz zboží a pojem pořízení zboží z jiného členského státu, který nahradil dovoz zboží. Nedokonalá implementace evropských pravidel nebo nejednoznačný text jednotlivých ustanovení ZDPH způsobuje, že se plátce dostává do problematických situací, proto jsem se rozhodla zaměřit na tzv. intrakomunitární obchod, jenž probíhá uvnitř jednotného daňového území EU.

Předmětem mé diplomové práce je téma Aplikace DPH při obchodování se zbožím v rámci EU. Práce je koncipována do pěti kapitol. Druhá kapitola se zabývá charakteristikou DPH, vývojem nepřímých daní ve světě a na území Československé republiky (dále jen „ČSR“), vývojem právní úpravy DPH na území EU a ČR a obecnými principy DPH. Třetí kapitola blíže informuje o intrakomunitárních dodávkách zboží z pohledu české legislativní úpravy DPH. Zaměřila jsem se na dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu. Českou legislativní úpravu jsem v této oblasti doplnila o judikáty Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“). Ve čtvrté kapitole je proveden výpočet daňové povinnosti k DPH u fiktivní firmy, který je doplněn o další povinnosti, jenž se vztahují k intrakomunitárním dodávkám zboží. Následně jsou řešeny problematické oblasti, které se objevily během aplikace DPH při obchodování se zbožím v rámci EU. Na závěr provedu zhodnocení mého cíle.

Cílem této diplomové práce je analyzovat uplatňování DPH se zaměřením na oblast obchodování se zbožím v rámci EU po stránce teoretické i praktické.

Ve své práci využívám metodu syntézy a komparaci. Opírám se o odborné publikace, legislativu, informace a data jsou také čerpána z internetových zdrojů.

Diplomová práce je zpracovaná dle právní úpravy platné k 1. lednu 2010.

2 Charakteristika a vývoj DPH

2.1 Charakteristika DPH

2.1.1 Daň

Definice pojmu „daň“ se nenachází v žádném právním předpise ČR. Daň je spjata s existencí státu, v posledních desetiletích i s existencí územní samosprávy.¹

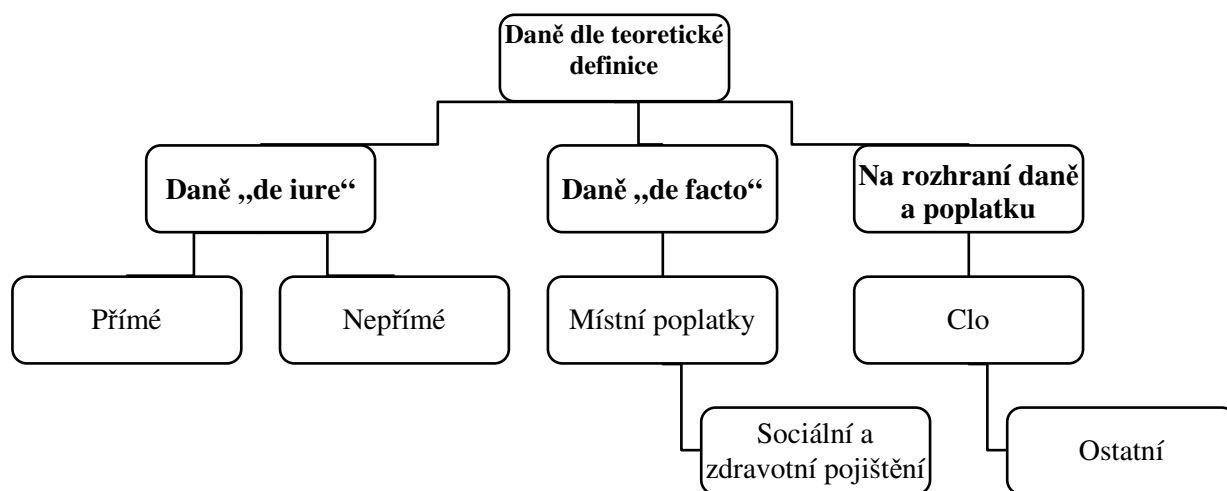
*„Daň je definována jako povinná, zákonem předem stanovená částka, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.“*²

Daně mohou být placeny pravidelně nebo jednorázově při naplnění určitých skutečností. Daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému. Tzn., že se daněmi odnímají příjmy soukromého sektoru, aby se jejich výnosy staly příjmem veřejných rozpočtů. Daně jsou také finančně právním institutem, tzn., že jsou upraveny právní formou. Daň je právním vztahem závazkovým, z něhož vzniká věřiteli právo na plnění od dlužníka a dlužník, tj. daňový subjekt, má povinnost závazek splnit. Splnění daňové povinnosti nezakládá daňovému subjektu nárok na žádné konkrétní plnění ze strany státu.³

2.1.2 Rozdělení daní

Členění daní dle teoretické definice⁴ je znázorněno na obr. 2.1.

Obr. 2.1: Členění daní dle teoretické definice



Zdroj: ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 14 + vlastní úprava.

¹ SVÁTKOVÁ, S. *Bakalářské minimum z daní*. 1994. s. 41.

² ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 9.

³ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 9.

⁴ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 14, 18.

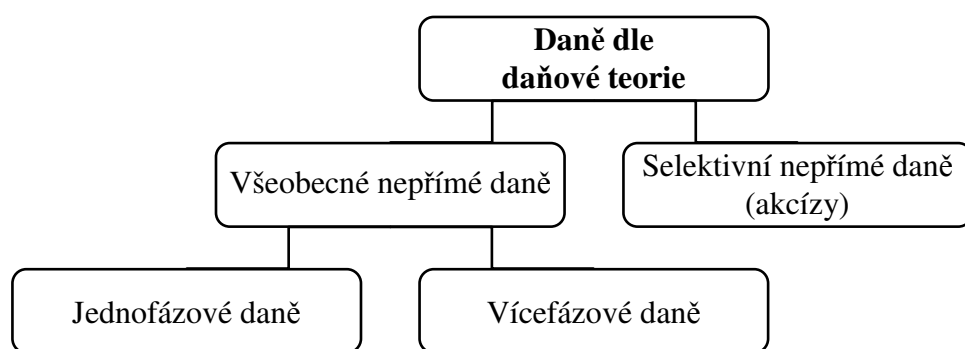
Daně „de iure“ splňují jednak definici daňového odvodu, jednak v příslušném zákoně, podle kterého jsou stanoveny a vybírány, jsou daněmi přímo nazvány. Daňový systém se v ČR člení na dva okruhy daní. Jedná se o přímé a nepřímé daně. Přímé daně jsou vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu nebo majetku. Jsou adresné a přihlížejí k majetkové či důchodové situaci osoby. Nepřímé daně jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů. Nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci osoby. Další klasifikaci přímých a nepřímých daní jsem uvedla v příloze 1.

Ve skutečnosti je však odvodů (*daně „de facto“*), jenž splňují více či méně teoretickou charakteristiku daně, v ČR větší množství než těch, které jsou podle legislativy pojmenovány daněmi. Jedná se především o místní poplatky a sociální a zdravotní pojištění.

Na rozhraní daně a poplatku je clo a ostatní (např. recyklační poplatek).

Dle daňové teorie⁵ třídění nepřímých daní je zobrazeno na obr. 2.2.

Obr. 2.2: Členění nepřímých daní dle daňové teorie



Zdroj: ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 173.

Všeobecné a selektivní nepřímé daně se od sebe liší vymezením základny a místem výběru daně. Dalším odlišným rysem je skutečnost, že všeobecné nepřímé daně jsou stanoveny procentem z ceny jako daň ad valorem, akcízy potom v naprosté většině případů jako daň jednotková.

U všeobecných nepřímých daní je problémem, zda by se daň měla vybírat najednou, či postupně, v jaké části životní dráhy výrobku, zda pouze při finálním prodeji, nebo podle toho, jak se výrobku přidává hodnota každým následujícím zpracováním.

⁵ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 171 – 174.

Všeobecné nepřímé daně se člení na:

- a) jednofázové daně – daň výrobová, daň z maloobchodního obratu, daň z velkoobchodního obratu;
- b) vícefázové daně – daň duplicitní (kaskádová), daň neduplicitní (nekaskádová).

Jednofázové daně jsou uvaleny na komoditu v jedné fázi její výroby a distribuce. Jejich základ tvoří hrubý obrat. V případě vyskladnění výrobku od výrobce do velkoobchodu, mluvíme o výrobové dani. Pokud se jedná o uvalení daně při přechodu výrobku z velkoobchodu do maloobchodu hovoříme o velkoobchodní dani z obratu. Jestliže je zdaňována fáze prodeje výrobku z maloobchodu konečnému spotřebiteli, jedná se o daň z maloobchodního obratu.

Ve všech částech výroby a prodeje komodity jsou uvalovány *daně vícefázové*. Pokud se vybírají bez možnosti plátců odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, jenž zaplatili v nakoupeném materiálu či polotovaru, hovoříme o daních z obratu. V případě možnosti odpočtu daně se jedná o **DPH**.

DPH je tedy všeobecná nepřímá, vícefázová, neduplicitní daň. Její podstatou je zdanění přidané hodnoty, tzn. hodnoty zboží, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupeného zboží, jež se jako polotovar stává součástí tohoto nového výrobku. Mechanismus DPH odstraňuje duplicitu daně, tzn., že na daň již jednou zaplacenou v ceně zpracovatelských komodit se již znovu neuvaluje.⁶ Mechanismus výpočtu DPH, kdy každý ze subjektů je plátcem, jsem uvedla v příloze 2.

2.1.3 Přednosti a nevýhody DPH⁷

Mezi největší **pozitiva DPH** patří např.:

- neutralita,
- snadná použitelnost v mezinárodním obchodě,
- transparentnost, možnost zdaňovat nejen zboží, ale i služby,
- výnosnost pro státní příjmy.

⁶ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 177.

⁷ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 178 – 180.

DPH je neutrální ke konkurenci i vůči organizační struktuře podnikatele. Zdanění komodity nezávisí na počtu provedených transakcí od výrobce ke konečnému spotřebiteli, ale na celkové výši přidané hodnoty. Jedná se o daň, která je uvalena pouze na přidanou hodnotu vytvořenou v dané zemi, proto je daň neutrální i k zahraničnímu obchodu. Transparentnost DPH spočívá v tom, že vylučuje jakoukoli nahodilost a zdaňuje jak služby, tak zboží. DPH představuje jeden z největších příjmových kanálů veřejných rozpočtů, což je dáno zejména její všeobecností.

K nevýhodám DPH patří:

- její přímá vazba má možnost ovlivnit cenovou hladinu,
- jednorázové problémy spojené s jejím zavedením.

DPH má značný vliv na cenu komodit na trhu. Důvodem je, že je obsažena v cenách zboží, služeb a že je tvořena na všech úrovních zpracování. Zvýšení sazby daně o určitý procentní bod vyvolá zvýšení inflace v celé ekonomice vyšší jednoho procenta.

2.2 Geneze nepřímých daní

2.2.1 Vývoj nepřímých daní ve světě

V **otrokářské společnosti**⁸ byly příjmy panovnickovy pokladny, jenž měly podobu daní, pouze jejím příležitostným zdrojem. Daně hrály v ekonomice druhořadou roli. Měly charakter nepravidelných příležitostných plateb k financování zejména válek a potřeb krále a jeho dvora. Tyto platby byly většinou naturální povahy (dávky v podobě obilí, dobytku) v důsledku nerozvinutosti peněžního hospodářství. Často měly charakter dobrovolnosti pro svobodné občany s četným osvobozením pro celé stavy (např. šlechta, úředníci).

V období **feudální společnosti**⁹ vznikaly nové druhy daní, které postupně začaly mít peněžní charakter a přestaly být pouze nahodilým odvodem. Vznikla ale také řada výjimek z placení daní. Podle učení o trojím lidu v mnoha státech existovalo daňové osvobození církve a šlechty. Se vznikem feudálních měst vznikl tzv. mocenský dualismus. Tzn., že výnos „nepřímých“ daní připadl panovníkovi a výnos z „přímých“ daní náležel šlechtě.

⁸ SVÁTKOVÁ, S. *Bakalářské minimum z daní*. 1994. s. 41 – 42.

⁹ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 30 – 31.

Mezi první „daně“ v tomto období patřily:

- *domény*, které představovaly výnosy z panovníkovy majetku, tj. z hospodaření na jeho zemědělských a lesních pozemcích;
- *regály*. Regály byly poplatky za propůjčení práv, jenž patří výlučně panovníkovi. Jednalo se např. o právo těžby, lovu nebo vaření piva. Na základě těchto práv vznikl regál solní, horní, celní a mincovní.

K těmto odvodům se ve 12. století připojily:

- *kontribuce*, jenž byly předchůdkyně přímých daní.
- *akcízy*, které představovaly první formu nepřímých daní, byly modernější formou regálů. Tržní regál, jenž znamenal královské oprávnění zakládat tržní místa, tak vyústil do poplatku ze zboží prodávaného buď na tržišti, nebo na cestách k němu. Akcízy měly dvě podoby. Akcíz jako daň z oběhu zboží postihoval jednotlivé druhy komodit v oběhu, jeho výše se řídila množstvím nebo stanovenou užitnou hodnotou (tj. spotřební daně z nápojů, dobytka, soli, vlny, mýdla, svíček apod.). Akcíz ve formě obchodové daně znamenal zaplacení poplatku z právního převodu zboží podle jeho ceny, při vícenásobném prodeji mohlo být jedno zboží podrobeno dani opakovaně.

V tomto období vznikla *profese tzv. daňového pachtýře*, který získal od panovníka za úplatu licenci na výběr daní.

V **novověku**¹⁰ státní finanční mechanismus začal postupně fungovat na základě pravidelných příjmů. Daně získaly formu povinného, pravidelného zdroje do státní pokladny. Začala se formovat ucelená daňová politika. Vznikaly první daňové systémy přímých a nepřímých daní. Rozhodující postavení měly nepřímé daně zejména pro nezasahování do akumulace kapitálu, malou viditelnost a menší správní náklady. Důležitým zdrojem finančního hospodaření státu v tomto období byla cla. Daně postupně získávaly větší význam.

2.2.2 Vývoj nepřímých daní na území ČSR

V **roce 1928 v ČSR** soustavu daní nepřímo vyměřovaných tvořily daň z obrátu, přepychová daň a akcízy. *Dani z obrátu* podléhal každý převod statků v tuzemsku, a to nejen zboží, ale i práv, včetně dodávek pro vlastní spotřebu, tuzemské služby a výkony živnostenského a obchodního rázu i dovoz všech zboží ze zahraničí. Převody peněz, cenných

¹⁰ GRÚŇ, L. *Dane včera, dnes a zajtra*. 2001. s. 23.

papírů a další určité činnosti byly od daně osvobozeny. Subjektem daně byla osoba, jenž dodávku zboží a služeb prováděla, nebo osoba výkon provádějící. Daň byla vyměřována sazbou ve výši 1 % při dodávkách zemědělských produktů a některých výrobků sloužících k výživě obyvatelstva a ve výši 2 % u všech ostatních dodávek a výkonů. Základ daně se zjišťoval na základě daňového přiznání (dále jen „DAP“). Daň však mohla být stanovena také úředním odhadem nebo dohodou s poplatníkem. Předmětem *přepychové daně* byly dodávky a dovoz přepychových předmětů, mezi které se řadily některé poživatiny (např. fíky, datle, pistácie, banány, ananasy, olivy) a z ostatního zboží vlněné tkaniny, luxusní obuv, kožešiny, luxusní nábytek atd. Daň měla dvě základní sazby ve výši 10 % a 12 % a jednu sazbu sníženou ve výši 2 % při dovozu předmětů pro vědecké, vyučovací, bohoslužebné a léčebné účely. Dále se do nepřímých daní zahrnovaly *spotřební daně nápojové*, *spotřební daně na jiné potraviny*, *spotřební daně na jiné spotřební předměty*.¹¹

V roce 1990 v ČSR daňovou soustavu nepřímých daní tvořila daň z obratu. *Daň z obratu* se počítala se sazbou z prodejní ceny. Do prodejní ceny se zahrnovalo prakticky vše, co vytvářelo náklady a zisk dodavatele. Jednalo se o přímé a režijní náklady, přírážky a srážky odpovídající kvalitativním dotacím a jiným podmínkám, zisk, dovozní přírážka a clo. Prodejní cena v sobě již zahrnovala daň z obratu.¹²

Daň z obratu byla **k 1. lednu 1991** až na vzácné výjimky sjednocena do 4 pásem. Před tímto datem existovalo zhruba 1 000 různých položek daně z obratu od - 291 % do + 83 % z obchodní ceny. Záporné sazby představovaly dotace, jenž v socialistickém hospodářství měly důležitou roli při přerozdělovací funkci státního rozpočtu. Novelou byly stanoveny sazby daně z obratu ve výši 0, 12, 22 a 32 % z prodejní ceny. Tyto sazby daně z obratu byly k 2. květnu 1991 plošně sníženy na 0, 11, 20 a 29 %. Důvodem byla perspektiva přechodu na DPH, snaha vynulovat zápornou daň z obratu a limitovat hranici maximálního pásma daně z obratu s ohledem na úroveň zdanění obratu ve vyspělých státech.¹³

Stručný popis geneze daňové soustavy na území ČSR jsem uvedla v příloze 3.

¹¹ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 39 – 41.

¹² ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 43 – 44.

¹³ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 46.

2.2.3 Vývoj právní úpravy DPH na území EU a ČR

2.2.3.1 Vývoj právní úpravy DPH na území EU

Myšlenka o DPH vznikla po druhé světové válce. V roce 1954 ji začala (s trochu jiným mechanismem, než je současný) jako první používat Francie. O její zavedení pod názvem „*Taxe sur la valeur ajoutée*“ se zasloužil ekonom Maurice Laudré. V roce 1967 byla DPH začleněna do daňové soustavy Dánska a v roce 1968 ji přijalo Německo. Země EU se staly průkopníky v zavádění DPH. Směrnicí z roku 1967 se zavázaly k tomu, že DPH se stane jedinou všeobecnou obrátovou daní v jejich daňových systémech. Systém této daně se rozšířil i do dalších států a dalších kontinentů.¹⁴

Vstup států do EU je spjat tedy mimo jiné s daňovou harmonizací. „*Daňová harmonizace znamená vzájemné přibližování a přizpůsobení národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel EU.*“¹⁵ Harmonizační tendence se zaměřují hlavně na nepřímé daně. Tento harmonizační proces není jednoduchou záležitostí. Jednotlivé země si vybudovaly vlastní národní daňové systémy, které jsou založené na národních tradicích, specifických přírodních podmínkách, náboženství, filosofii, hospodářství a politických zvyklostech. Každý stát zastává vlastní představy o typu daní, předmětu zdanění, o sazbách daní a jejich prostřednictvím prosazuje a chrání své zájmy. Unitární pojetí daní v EU vychází z podřízení národních představ členských států EU společným cílům EU. Jedná se zejména o zajištění volného pohybu zboží, služeb, kapitálu a pracovní síly.¹⁶ Je třeba postupovat krok po kroku, neboť harmonizace daní z obrátu obnáší v členských státech změny daňové struktury a citelné důsledky v rozpočtové, hospodářské a sociální oblasti.¹⁷

V první fázi harmonizace šlo o zavedení DPH jako unifikovaného systému nepřímého zdanění ve všech členských zemích, ve druhé fázi o harmonizaci legislativy DPH včetně přiblížení sazeb daní. Oba kroky byly prováděny v souvislosti s primárním cílem, tj. zavedením společného trhu.

¹⁴ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008, s. 178.

¹⁵ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. 2005, s. 87.

¹⁶ MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských zemí EU* [online]. [cit. 2009-09-11]. Dostupný z WWW: <http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf>.

¹⁷ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH.

Mezi **hlavní nástroje daňové harmonizace**¹⁸ patří:

- a) primární právo (Římská dohoda z roku 1957);
- b) sekundární právo (hlavně směrnice, nařízení).

Primární právo představuje základ právního řádu Evropských společenství (dále jen „ES“) a je vytvářeno akty členských států. Prvotní daňová ustanovení týkající se nepřímých daní byla obsažena ve čtyřech člancích Římské smlouvy z roku 1957. V těchto člancích je např. uveden zákaz vládám uvalovat na dovážené výrobky jiné daně než ty, které jsou uplatňovány na komodity tuzemské.

Sekundární právo je vytvářeno akty orgánů ES a konkrétními nástroji v oblasti daňové harmonizace jsou především směrnice a nařízení.

*„Směrnice jsou právní normativní akty, které zavazují členské státy provést ve svých národních legislativních systémech určité úpravy tak, aby si právo jednotlivých států neodporovalo.“*¹⁹

*První směrnice č. 67/227/EEC*²⁰ definovala DPH jako obratovou všeobecnou daň ze spotřeby stanovenou procentem z prodejní ceny. Stanovila vcelku nereálný cíl, kterým bylo zavést DPH ve všech členských zemích k 1. lednu 1970. Tento termín byl postupně odkládán navazujícími směrnicemi. *Druhá směrnice č. 67/228/EHS*²¹ definovala předmět DPH, vymezila základní pojmy, kterými jsou místo zdanitelného plnění, území státu, dodání zboží, poskytnutí služby, osobu podléhající dani.

Následující *tři směrnice*²² vzhledem k politickým podmínkám a důvodům Belgie a Itálie a obav vlád těchto zemí o nenaplnění příjmové stránky veřejných rozpočtů prodloužily časové limity pro zavedení DPH.

Přelomová *Šestá směrnice č. 77/388/EEC*²³ (dále jen „Šestá směrnice“) se zaměřila na další prohloubení harmonizace národních úprav DPH, zrušení zdaňování dovozů a realizace financování ES z vlastních zdrojů včetně odvodu národních výnosů této daně.

¹⁸ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2009. s. 45.

¹⁹ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2009. s. 46.

²⁰ První směrnice Rady 67/227/EEC ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci legislativy členských států týkající se daní z obratu.

²¹ Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

²² Třetí směrnice Rady 69/463/EEC ze dne 9. prosince 1969 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Čtvrtá směrnice Rady 71/401/EEC ze dne 20. prosince 1971 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Pátá směrnice 72/250/EEC ze dne 4. července 1972.

²³ Šestá směrnice Rady 77/388/EEC ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

Tato směrnice byla zásadním dokumentem pro harmonizaci, prodělala 32 novelizací. Postupné novelizace byly hlavním důvodem toho, že především ustanovení, které se týká dodání zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu a poskytování služeb mezi subjekty z různých států, se nacházela v Šesté směrnici na různých místech.

S účinností od 1. ledna 2007 byla přijata **Směrnice Rady 2006/112/ES** ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH, tj. tzv. recast Šesté směrnice (dále jen „Směrnice o společném systému DPH“), která je od data účinnosti klíčovým předpisem upravujícím v EU oblast DPH. Jedná se o nové úplné konsolidované znění Šesté směrnice. Směrnice o společném systému DPH zavádí „*společný systém daně, který je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Tento systém se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.*“²⁴ Základní orientace v této směrnici je potřebná, protože její přímé aplikace lze využít v případech, kdy je ZDPH v rozporu s touto směrnicí a postup dle ní je pro daňové subjekty výhodnější než postup dle ZDPH

Po účinnosti Směrnice o společném systému DPH byly schváleny další směrnice²⁵, které se dotýkají uplatňování DPH v oblasti intrakomunitárních dodávek zboží, dovozu a vývozu zboží a přeshraničních služeb. Pro účely mé diplomové práce je důležitá **Směrnice Rady 2008/117/ES** ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění Směrnice o společném systému DPH za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství. Tato směrnice nabyla účinnosti od 1. ledna 2010. Jejím cílem je omezit daňové úniky u plnění uvnitř Společenství, jejichž častou příčinou jsou nedostatky systému výměny informací o dodání zboží v rámci Společenství.

Dalším nástrojem harmonizace DPH v EU jsou nařízení. „*Nařízení jsou normativní právní akty zavazující orgány ES, členské státy i jednotlivé občany těchto států.*“²⁶ Jejich přímá účinnost byla potvrzena judikaturou ESD. Pokud jsou nařízení v rozporu s vnitrostátní

²⁴ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [online]. Úřední věstník Evropské unie, 2006 [cit. 2009-09-22]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>>.

²⁵ Směrnice Rady 2009/47/ES ze dne 5. května 2009, kterou se mění Směrnice o společném systému DPH, pokud jde o snížené sazby daně z přidané hodnoty. Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění Směrnice o společném systému DPH, pokud jde o místo poskytnutí služby. Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění Směrnice o společném systému DPH za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství. Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené Směrnicí o společném systému DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.

²⁶ ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2009. s. 46.

úpravou daného členského státu, potom mají jejich ustanovení vždy přednost před tuzemskou úpravou.

Cílem **Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005** ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření k Šesté směrnici, je zajistit, aby používání systému DPH bylo více v souladu s cílem vnitřního trhu v případech, kdy dochází k rozdílům v používání, které nejsou slučitelné s řádným fungováním vnitřního trhu.

Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti DPH definuje podmínky, za nichž dochází k výměně dat mezi jednotlivými členskými státy v oblasti DPH s cílem zabránit daňovým únikům. V návaznosti na toto nařízení každý členský stát ustanoví jediný ústřední orgán, na který se přenesou hlavní odpovědnost za kontakty s ostatními členskými státy. V ČR je tímto orgánem Ministerstvo financí ČR. Tento nástroj byl novelizován **Nařízením Rady (ES) č. 143/2008**²⁷ a **Nařízením Rady (ES) č. 37/2009**²⁸, tyto předpisy nabývají účinnosti od 1. ledna 2010.

Kromě uvedených předpisů, které výklad ZDPH ovlivňují, je potřeba respektovat také základní právní principy, které jsou zakotveny v **judikatuře ESD**. Těmito principy jsou především zásada efektivity, ekvivalence, proporcionality, princip právní jistoty a předvídatelnosti práva.²⁹ Účinným nástrojem judikátů ESD je tzv. řízení o předběžné otázce, které poskytuje konkrétnímu soudu daného členského státu, jenž se na ESD obrátil, závazné vodítko pro výklad a aplikaci právních norem Společenství v jednom konkrétním případě. Předběžná rozhodnutí jsou fakticky závazná i pro další budoucí spory. Tato rozhodnutí nevytvářejí nové právní normy, ale pouze interpretují již existující právo. V oblasti DPH existuje několik set předběžných rozhodnutí ESD, ale jen málo z nich se týká oblasti intrakomunitárních plnění.³⁰

²⁷ Nařízení Rady (ES) č. 143/2008 ze dne 12. února 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003, pokud jde o zavedení nástrojů správní spolupráce a výměny informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty.

²⁸ Nařízení Rady (ES) č. 37/2009 ze dne 16. prosince 2008, kterým se mění nařízení (ES) č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř společenství.

²⁹ DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2009. s. 13.

³⁰ BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2009. s. 287.

2.2.3.2 Vývoj právní úpravy DPH na území ČR

V žádné vyspělé demokratické zemi se nemohou ukládat jakékoliv daně svévolně, bez zmocnění v nejvyšší zákonné normě. V ČR je toto zmocnění obsaženo v **Listině základních práv a svobod** (zákon č. 2/1993 Sb., v platném znění), jenž je součástí ústavního pořádku ČR. V čl. 11 odst. 5 tohoto zákona je zmíněna možnost státu ukládat daně a poplatky. Právní úprava daní není komplexně obsažena v jednom zákoně. Každá daň je regulována samostatným právním předpisem.³¹

Od 1. ledna 1993 do 1. ledna 2004 byl účinný **zákon** č. 212/1992 Sb., **o soustavě daní**, v platném znění (dále jen „zákon o soustavě daní“), jenž pouze vyjmenovával jednotlivé daně vybírané na území ČR. Daňová soustava schválená v rámci tohoto zákona obsahovala mimo jiné DPH včetně daně při dovozu, která je předmětem mé diplomové práce. Původním smyslem tohoto zákona bylo rozdělení kompetencí mezi ČR a SR v rámci Československé federativní republiky (dále jen „ČSFR“), měl stanovit principy daní v ČSFR. Po rozdělení Československa postrádal praktický smysl. Byl zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.³²

V roce 1993 proběhla daňová reforma, která se týkala všech stávajících daní. Přehled daňové soustavy před a po reformě k 1. lednu 1993 jsem zobrazila v příloze 4. Hlavní rysy daňové soustavy z roku 1993 zůstaly zachovány. Pouze dva původní zákony (zákon č. 588/1992 Sb., o DPH, a zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních) byly nahrazeny novými zákony, kterými jsou ZDPH a zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Ostatní daně se vybírají na základě původních zákonů z roku 1992, které jsou samozřejmě novelizovány. S účinností od 1. ledna 2008 byly zavedeny tzv. ekologické daně.³³

Vstupem ČR do EU se stala ČR členským státem a vznikla jí povinnost přizpůsobit svůj daňový systém principům EU. V zájmu vnitřního trhu se vychází z předpokladu, že jsou v členských státech uplatňovány právní předpisy, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže a nebrání volnému pohybu. Od 1. května 2004 začal platit v ČR **ZDPH**, který zpracovává přepisy ES a upravuje DPH, která se vztahuje za stanovených podmínek na zboží, nemovitosti a služby. Z toho vyplývá, že tuzemské právo musí být v souladu s právem evropským a pokud je s ním v rozporu, má právo evropské přednost před právem tuzemským. Vedle významných změn byl doplněn o pravidla pro režim uplatňování daně u tzv. intrakomunitárních dodávek. Tato pravidla vnitřního trhu EU mohla být aplikována

³¹ RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 2007. s. 1.

³² RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 2007. s. 1.

³³ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 46.

až od data vstupu našeho státu do EU. ZDPH je převážně v souladu s komunitárním právem. Některá ustanovení však nejsou jednoznačně v souladu s právní úpravou ES. Z těchto důvodů je ZDPH neustále novelizován s cílem sladit plně tato ustanovení a odstranit případně některé nejasnosti.³⁴

Kromě ZDPH je vhodné, aby plátce sledoval aktuální **stanoviska Ministerstva financí** k novelizovaným ustanovením zákona.

Správu DPH vykonávají v ČR do roku 2010 na základě **zákona** č. 337/1992 Sb., **o správě daní a poplatků**, ve znění pozdějších předpisů místně příslušní správci daně. Od 1. ledna 2011 bude platit zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

2.3 Obecné principy DPH

2.3.1 Předmět daně

V § 2 ZDPH je obecně vymezeno, co se považuje a nepovažuje za předmět daně. Při rozhodování, zda je určitá transakce předmětem daně, se posuzuje vždy pouze její objektivní povaha, tj. např. skutečnost, že zboží bylo fyzicky dodáno. Neposuzuje se její výsledek či účel, nebo dokonce úmysl zúčastněných stran. Tzn., že předmětem daně jsou i takové obchody, které jinak nejsou v souladu s ostatními zákony členských států, např. obchody uskutečněné bez potřebných povolení či licencí. Výjimka z tohoto pravidla je málo, jsou to v podstatě pouze dodávky zboží, které nemohou být předmětem legálního trhu, např. krádež zboží (podrobnější vysvětlení je v kapitole 2).³⁵

Plnění, která jsou předmětem daně se člení na:

- a) uskutečněná plnění. Tato plnění plátce uskutečňuje ve prospěch jiné osoby a dělí se na zdanitelná plnění se základní (20 %) nebo sníženou sazbou daně (10 %) a osvobozená plnění s nárokem nebo bez nároku na odpočet daně na vstupu.
- b) přijatá plnění. Plátcí je poskytuje jiná osoba.

³⁴ LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech*. 2009. s. 207.

³⁵ DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2009. s. 4.

Uskutečněná plnění, která jsou předmětem daně:

- dodání zboží,
- převod nemovitosti,
- poskytnutí služby.

Dle legislativní zkratky pod pojmem převod nemovitosti se rozumí také přechod nemovitosti v dražbě.

Tyto plnění jsou předmětem daně, jestliže jsou uskutečněna za úplatu, osobou povinnou k dani (dále jen „OPD“), v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Pokud jsou splněny všechny podmínky současně, vzniká plátcovi povinnost uplatnit daň na výstupu.

Přijatá plnění, která jsou předmětem daně:

- poskytnutí služby za úplatu osobou registrovanou k dani (dále jen „ORD“) v jiném členském státě nebo zahraniční osobou povinnou k dani (dále jen „ZOPD“) v rámci uskutečňování ekonomických činností s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu, uskutečněné v tuzemsku OPD v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání (např. neziskové organizace). Pokud se jedná o pořízení nového dopravního prostředku, je toto pořízení předmětem daně i v případě, že pořizovatelem je osoba nepovinná k dani, např. občan, který nepodniká.
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Rozumí se tím především dodání zboží do tuzemska ze třetích zemí mimo EU.

Důležitou podmínkou pro stanovení, zda je plnění předmětem daně, je určení místa plnění. V případě, že místo plnění je mimo tuzemsko, není toto plnění předmětem české daně. Místo plnění je definováno v § 7 až 12 ZDPH. Podmínka plnění za úplatu má v zákoně určité výjimky, kdy i plnění bezúplatná jsou pro účely daně považována za zdanitelné plnění. Jedná se o ustanovení, které se týká dodání zboží a převod nemovitosti, poskytnutí služby. Podmínka týkající se plnění uskutečněné v rámci ekonomické činnosti představuje jistotu plátce, že činnosti uskutečňované mimo ekonomickou činnost (např. aktivity v rámci volného času) nejsou předmětem daně.

Předmět daně je vymezen i negativně, stanovuje, jaká plnění předmětem daně nejsou.
Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu:

- jestliže dodání tohoto zboží v tuzemsku by bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, pokud se jedná o osvobození ve zvláštních případech dle § 68 odst. 1 až 9 ZDPH, např. osvobození při dodání potravin a paliva na specifické druhy lodí nebo letadel.
- osobou osvobozenou od uplatňování daně, tzn. osobou povinnou k dani, která není plátcem nebo právnickou osobou, která není založena nebo zřízena za účelem podnikání za podmínky, že celková hodnota pořízeného zboží v běžném kalendářním roce nepřekročila částku 326 000 Kč a tato částka nebyla překročena ani v minulém roce. Do této částky je zboží zdaňováno prodávajícím, který je ORD v jiném členském státě, tedy v zemi, odkud je zboží dodáváno. Po překročení této částky je pořizovatel povinen daň přiznat v tuzemsku.
- pokud jde o pořízení použitého zboží, uměleckého díla, sběratelského předmětu nebo starožitnosti při dodání obchodníkem z jiného členského státu. Podmínkou je, že dodání tohoto zboží je předmětem daně s použitím zvláštního režimu v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy, obdobně jako v § 90 ZDPH.

Výjimkou je pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně. Tzn., že pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu a pořízení zboží se spotřební daní (např. lihoviny, pivo, tabákové výrobky) z jiného členského státu bude předmětem daně a zdaněno bude vždy.

2.3.2 Územní působnost

Územní působnost dle § 3 ZDPH je důležitá pro správné vymezení předmětu daně ve vazbě na místo plnění.

Tuzemskem je území ČR, z něhož nejsou vyňata svobodná pásma a svobodné sklady. *Územím Evropského společenství* je území vymezené příslušnou směrnicí ES a *třetí zemí* je území mimo území Evropského společenství.

Některá území členských států, která jsou součástí celního území ES jsou považována pro účely daně za *třetí zemi*, tzn. že dodání zboží z těchto území do tuzemska je zdaňováno jako dovoz zboží a dodání zboží z tuzemska na tato území jako vývoz zboží. Např. se jedná o horu Athos, Kanárské ostrovy, Normanské ostrovy. Za *třetí zemi* se považují také některá území, která nejsou součástí celního území ES, např. Ceuta, Melilla.

Některá území jsou považována za daňové území ES, tzn. že dodání zboží z těchto území je zdaňováno jako pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží z tuzemska do těchto území jako dodání zboží do jiného členského státu. Např. území Monackého knížectví je bráno jako území Francouzské republiky.

2.3.3 Vymezení základních pojmů

ZDPH si vymezuje pojmy, se kterými se dále v zákoně pracuje. Je zde také ale řada pojmů, které zákonodárce nedefinuje. V tomto případě je nutné nejprve hledat význam určitého pojmu přednostně v evropském právu, až potom je možno použít i právo soukromé ČR, jestliže odpovídá účelu a cílům příslušného ustanovení zákona.

Pojmy, které zákon vymezuje, se nachází v § 4 ZDPH. Pro účely mé diplomové práce jsem vybrala a vysvětlila pouze některé pojmy.

Úplatou se rozumí částka ve formě peněz nebo platebních prostředků nahrazujících peníze. Úplatou je také hodnota poskytnutého nepeněžního plnění.

Jednotková cena je cena za měrnou jednotku množství zboží, cena za službu nebo nemovitost. U služeb se často uvádí cena za časový úsek nebo celkovou cenu za poskytnutou službu jako úkon. Jednotková cena je povinnou náležitostí daňového dokladu.

Daň na vstupu je daň, která je zahrnuta v úhradě za přijaté plnění (zboží, nemovitost nebo službu), daň z poskytnuté úplaty, daň při dovozu, pořízení zboží z jiného členského státu, při poskytnutí služby ORD v jiném členském státě nebo ZOPD.

Daň při pořízení zboží je daň, kterou má povinnost přiznat plátce, který pořizuje zboží z jiného členského státu, je-li toto pořízení předmětem daně.

Daň na výstupu je daň, kterou je plátce povinen přiznat za uskutečněné zdanitelné plnění, z přijaté úplaty, daň při dovozu, pořízení zboží, při poskytnutí služby ORD v jiném členském státě nebo zahraniční osobou, pokud tuto povinnost plátce daně má.

Odpočet daně na vstupu je daň, kterou má nárok uplatňovat plátce při pořízení zboží nebo služby za daných podmínek. Odpočet daně může být jak v plné výši, tak i ve zkrácené výši.

Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně představuje plnění osvobozená od daně s tím, že současně nelze u nich uplatnit při jejich pořízení nárok na odpočet daně, např. poštovní služby, rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti.

Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně definuje plnění osvobozená od daně a v souvislosti s tímto plněním lze uplatnit nárok na odpočet daně, např. dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu.

Vlastní daňová povinnost znamená převýšení daně na výstupu nad nárokem na odpočet daně za určité zdaňovací období.

Nadměrný odpočet je převýšení nároku na odpočet daně nad daní na výstupu za určité zdaňovací období.

Daňová povinnost je buď vlastní daňovou povinností (plátce musí daň zaplatit), nebo se jedná o nadměrný odpočet (plátce daň obdrží). Může dojít ke zvýšení nebo snížení daňové povinnosti.

Dotací k ceně jsou finanční prostředky přijaté ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávních celků, státních fondů atd. Podmínkou je vždy stanovení povinnosti pro plátce, že bude poskytovat plnění se slevou z ceny právě ve výši dotace. Dotacemi nejsou dotace k výsledku hospodaření, dotace na pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Správcem daně je příslušný finanční úřad, popř. při dovozu zboží správcem daně je příslušný celní úřad.

Zbožím se rozumí movité věci, elektřina, teplo, chlad, plyn a voda. Peníze nejsou považovány za zboží. Pokud tedy nejsou poskytovány jako protihodnota za dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby, není jejich poskytnutí považováno za zdanitelné plnění, s výjimkou případů, kdy jsou dodávány výrobcem nebo jako sběratelský předmět. Cenné papíry, které plní svoji úlohu investičního nástroje nejsou zbožím. V případě dodání cenných papírů v listinné podobě výrobcem jejich emitentovi nebo při jejich dovozu emitentem se na cenné papíry hledí jako na polygrafický výrobek a jsou považovány za zboží.

Obchodním majetkem je souhrn majetkových hodnot, který slouží k uskutečňování ekonomické činnosti a o kterém OPD účtuje a eviduje jej.

Pro *přepočet cizí měny na české koruny* se použije kurz devizového trhu vyhlášený ČNB a platný pro osobu provádějící přepočet ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně. Výjimku tvoří kurs pro účely dovozu zboží, kdy se použije kurs pro přepočet cizí měny platný podle celních předpisů.

2.3.4 Daňové subjekty

2.3.4.1 Osoby povinné k dani

Okruh OPD není ZDPH teritoriálně vymezen. Dle § 5 ZDPH se jedná o veškeré fyzické a právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomické činnosti. *OPD* jsou tuzemské podnikatelské subjekty (právnické, fyzické osoby), *ORD* v jiném členském státě a *ZOPD* a další osoby, které nejsou podnikateli, ale samostatně provádějí ekonomickou činnost. *ORD* v jiném členském státě je definována jako osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) pro účely daně v rámci obchodování mezi členskými státy. *ZOPD* je osoba, která nemá na území ES sídlo, místo podnikání ani místo pobytu. Tyto osoby se stanou plátcí ze zákona nebo dobrovolně za určitých podmínek, jestliže provádějí ekonomickou činnost.

OPD jsou také právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání, jestliže za úplatu dodávají zboží nebo poskytují služby, tedy uskutečňují ekonomické aktivity.

Ekonomickou činností je činnost, kterou *OPD* uskutečňuje samostatně a soustavně, nikoliv nahodile. Jedná se o činnosti výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby a dále činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů jako nezávislé činnosti. Vylučuje se činnost zaměstnanců nebo dalších osob, jestliže uskutečňují ekonomickou činnost na základě pracovní smlouvy nebo jiného právního svazku, který zakládá vztah zaměstnavatele a zaměstnance. V praxi vznikají problémy určit hranici, kdy je činnost soustavná a kdy nahodilá. Soustavnou činností je i činnost, která je prováděna jen v určité měsíce roku, např. prodej vánočních kaprů, stromků. Za ekonomickou činnost se považuje také využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně, např. dlouhodobý pronájem movitého majetku.

Specifické postavení mají stát, kraje, obce, jejich organizační složky a další právnické osoby dle zvláštních právních předpisů, které se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za *OPD*. Tyto osoby jsou *OPD*, jestliže je splněna některá z následujících podmínek:

- Při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy provádějí činnosti, které by narušovaly podle rozhodnutí Úřadu na ochranu hospodářské soutěže závažně pravidla hospodářské soutěže. *OPD* se stanou od dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí.

- Za OPD se tyto subjekty považují vždy, pokud budou uskutečňovat činnosti uvedené v příloze č. 3 ZDPH, např. dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny.

V případě, že tyto subjekty budou provádět ekonomickou činnost, např. prodávat dřevo z obecního lesa nebo provozovat knihovnu, jsou považovány za OPD.

Samostatnou OPD je organizační složka státu, která je účetní jednotkou, hlavní město Praha a jeho městské části.

2.3.4.2 Skupina

Skupinou se dle § 5a ZDPH rozumí *skupina spojených osob* se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k DPH jako plátce. Zdaňovány jsou pouze výstupy ze skupiny a nárok na odpočet daně vzniká u vstupů do skupiny. Členové skupiny nejsou sami o sobě osobami povinnými k dani. Každá osoba může být členem jen jedné skupiny (nikoli členem dvou nebo více skupin současně). Člen skupiny nesmí být současně účastníkem sdružení. Skupina nemá samostatnou právní subjektivitu. Skupinu mohou tvořit osoby, které splní obě zákonem stanovené podmínky, tzn. osoby, které jsou spojenými osobami a které jsou zároveň osobami usazenými v tuzemsku.

Spojenými osobami se rozumí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. *Kapitálově spojené osoby* jsou osoby, kde se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv těchto osob, např. mateřská společnost a její dceřiné společnosti. V případě *jinak spojených osob* postačuje, pokud se na vedení více subjektů podílí alespoň jedna shodná osoba, např. dvě akciové společnosti, v jejichž představenstvu je stejná osoba. Vedení je nutné vnímat jako vrcholné vedení společnosti.

2.3.4.3 Osoby osvobozené od uplatňování daně

Dle § 6 ZDPH *osobou osvobozenou od uplatňování daně* je OPD, jenž má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku. Podmínkou je, že její obrat nepřesáhne za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Jedná se tedy o tuzemskou OPD, která není plátcem, protože nepřekročila registrační limit a ani se nezaregistrovala dobrovolně jako plátce daně. Výše obratu byla stanovena v návaznosti

na trvalou výjimku 35 000 EUR pro registraci plátců. Tuto výjimku si ČR vstupem do EU vyjednala v přístupové smlouvě. Do této kategorie osob nepatří ORD v jiném členském státě a ani zahraniční osoby, které nemají v tuzemsku sídlo ani místo podnikání, pro jejichž registraci za plátce daně platí specifická pravidla.

2.3.4.4 Osoby identifikované k dani

Osobou identifikovanou k dani (dále jen „OID“) se dle § 96 ZDPH stane právnická osoba nepovinná k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku za podmínky, že celková hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném kalendářním roce překročí částku 326 000 Kč. OID se stává dnem, ve kterém byla tato částka překročena.

Za OID se považuje vždy právnická osoba nepovinná k dani, která v tuzemsku pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží, které je předmětem spotřební daně. Tato osoba se stává OID dnem prvního dodání tohoto zboží (např. právnická osoba založená dle zvláštních právních předpisů).

Právnická osoba nepovinná k dani se může dobrovolně přihlásit jako OID, i když hodnota pořízeného zboží nedosahuje stanovený limit. OID se stává k datu účinnosti rozhodnutí o registraci.

2.3.5 Místo plnění

Pro plátce je důležité příslušné určení místa plnění a to podle pravidel uvedených v § 7 až § 12 ZDPH. Na základě jeho určení může plátce zjistit, jestli dané plnění je, nebo není předmětem daně. Zákon vymezuje jednotlivá místa plnění:

- místo plnění při dodání zboží a převodu nemovitosti,
- místo plnění při dodání plynu a elektřiny,
- místo plnění při zasílání zboží,
- místo plnění při poskytnutí služby (základní pravidla),
- místo plnění při poskytnutí služby (specifické případy), např. místo plnění při poskytnutí přepravy osob,
- místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu EU a
- místo plnění při dovozu zboží.

Pro účely diplomové práce jsem se zaměřila na místo plnění při dodání zboží, při dodání plynu a elektřiny a na místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu.

2.3.5.1 *Místo plnění při dodání zboží*

Místo plnění při dodání zboží je upraveno v § 7 ZDPH. Řídí se tím, zda se jedná o dodání zboží s odesláním nebo přepravou či o dodání zboží bez odeslání, přepravy. *U dodání zboží bez přepravy nebo odeslání*, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. *Místem plnění při dodání zboží s přepravou nebo odesláním* je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se odeslání nebo přeprava zboží začíná uskutečňovat. Přeprava může být uskutečněna osobou, která zboží dodává, nebo osobou, které je dodáváno, nebo nějakou třetí osobou, která je zmocněna dodavatelem nebo odběratelem k přepravě. Jestliže je počátek odeslání nebo přepravy zboží ve třetí zemi, potom místem plnění dovozu a následného dodání zboží je členský stát, do kterého byl dovoz uskutečněn.

Při dodání zboží s instalací nebo montáží je pro stanovení místa plnění rozhodující, kde je zboží instalováno nebo smontováno za podmínky, že montáž nebo instalace je prováděna osobou, která zboží dodává nebo jí zmocněnou třetí osobou. U tohoto typu se dodání zboží neuvádí do souhrnného hlášení. Je zde důležité, pro koho je toto plnění poskytováno.

Při dodávkách zboží osobám na palubě lodě, letadla nebo vlaku je místem plnění místo zahájení přepravy cestujících, tedy první místo, kde mohly nastoupit osoby na území Evropského společenství. Musí být splněna podmínka, že se jedná o přepravu osob uskutečněnou na území ES. Zpáteční přeprava se považuje dle ZDPH za samostatnou přepravu.

ZDPH také upravuje v § 7a ZDPH speciálně problematiku *místa plnění při dodání plynu a elektřiny*, které jsou dodávány prostřednictvím distribuční a přenosové soustavy obchodníkovi s plynem a elektřinou. Místem plnění je sídlo, místo podnikání nebo provozovna obchodníka, jemuž jsou plyn a elektřina dodávány. Obchodníkem je osoba, která nakupuje plyn a elektřinu za účelem dalšího prodeje a jejíž vlastní spotřeba je zanedbatelná. V případě, že jsou plyn a elektřina dodány jiné osobě než obchodníkovi, je místem plnění místo, kde byly spotřebovány. Pokud jiná osoba než obchodník dodaný plyn nebo elektřinu nespotřebuje, je u nespotřebovaného množství plynu nebo elektřiny místem plnění místo, kde má osoba, které byly plyn nebo elektřina dodány, sídlo, místo podnikání, místo pobytu nebo místo, kde má provozovnu. V praxi bude obchodníkem při dodání elektřiny Český energetický závod (ČEZ) a jinou osobou bude odběratel (právnícká nebo fyzická osoba) nebo občan.

2.3.5.2 *Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu*

Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je vymezeno v § 11 ZDPH z pohledu pořizovatele, kterému vzniká povinnost přiznat daň. Obecně místem plnění je místo, kde končí přeprava zboží k pořizovateli.

ZDPH také stanovuje speciální postup v případě, že osoba, která pořizuje zboží, oznámí dodavateli DIČ z jiného členského státu, než ve kterém je ukončena přeprava zboží. Zde je místo plnění v členském státu, který vydal toto DIČ, pokud osoba, která pořizuje zboží, neprokáže, že pořízení zboží bylo předmětem daně v členském státu ukončení přepravy zboží. Pak je umožněno vrácení zaplacené daně v členském státu, který vydal DIČ, jež pořizovatel předal dodavateli.

Dále existují speciální podmínky při vymezení místa plnění pro aplikaci *zjednodušeného postupu* při dodání zboží do jiného členského státu *formou třístranného obchodu*. Zde je připuštěna možnost stanovení místa plnění v členském státě, kde končí přeprava zboží, přestože osoba, která pořizuje zboží, oznámila prodávajícímu DIČ jiného členského státu než toho, kde přeprava končí.

3 DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží

3.1 Dodání zboží do jiného členského státu

3.1.1 Základní charakteristika

V § 13 ZDPH je definována oblast dodání zboží. **Dodáním zboží** se **obecně** rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dodání zboží je spojováno s „ekonomickým“ a nikoliv s „právním“ pojetím vlastnictví. Právní pojetí vlastnictví se nachází v zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění (dále jen „OZ“), v § 443 až § 446. Je zde uvedeno, že kupující nabývá vlastnického práva ke zboží, jakmile je mu dodané zboží předáno. Dále si strany mohou písemně smluvit, že kupující nabude vlastnického práva ke zboží později, než je stanoveno v OZ. Dle tzv. výhrady vlastnického práva kupující nabude vlastnického práva teprve úplným zaplacením kupní ceny. Z hlediska DPH nemá tato výhrada vliv na vznik ekonomického vlastnictví, tedy na právo nakládat se zbožím jako vlastník. Dle § 444 OZ si strany mohou písemně dojednat, že k nabytí vlastnického práva může nastat také dříve.

Dle § 13 odst. 2 ZDPH se **dodáním zboží do jiného členského státu** rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Plátce je povinen prokázat, že zboží skutečně fyzicky opustilo území tuzemska. Pouze za splnění této podmínky a dalších podmínek uvedených v § 64 ZDPH je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně.

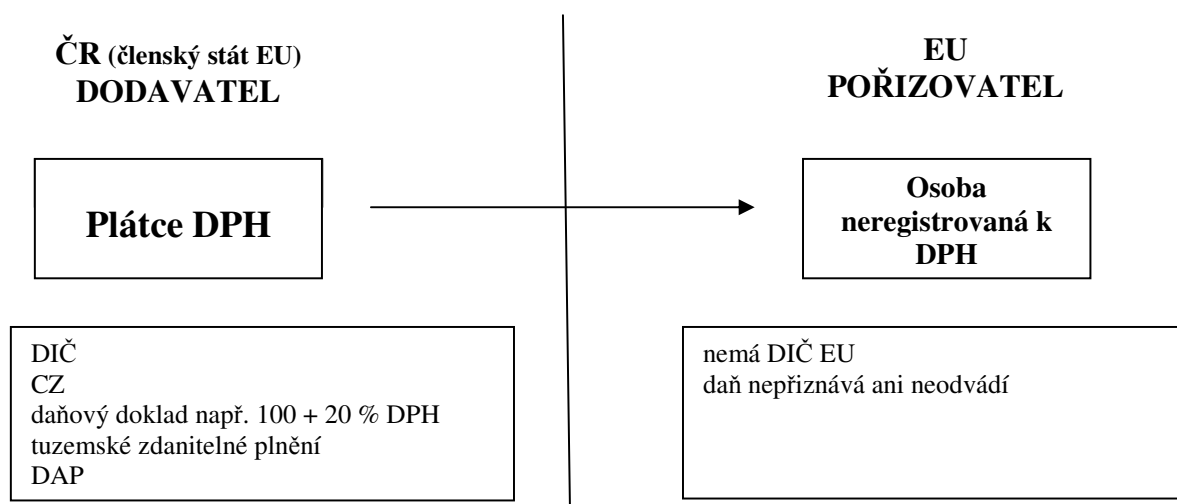
Česká firma, plátce DPH, se může dostat při realizaci dodání zboží do jiného členského státu do dvou základních situací:

1. *zboží je dodáno osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě;*
2. *zboží je dodáno osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě.*

3.1.1.1 Dodání zboží osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě

Obr. 3.1 souvisí s první základní situací, kdy český plátce bude dodávat zboží za cenu včetně DPH dle sazby v tuzemsku a tato dodání bude uvádět v DAP k DPH jako zdanitelné plnění, dodání zboží s místem plnění v tuzemsku.

Obr. 3.1: Dodání zboží z ČR do EU neplátcí



Zdroj: Přednášky Ing. Kateřiny Randové.

Jestliže nejsou při dodání zboží do jiného členského státu splněny podmínky pro uplatnění osvobození od daně dle § 64 ZDPH, vzniká dle § 22 odst. 1 ZDPH plátcí **povinnost přiznat DPH v ČR ke dni** uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Den uskutečnění zdanitelného plnění se při tomto dodání stanoví dle § 21 ZDPH, tzn., že zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné ke dni dodání zboží při prodeji podle kupní smlouvy nebo ke dni převzetí zboží v ostatních případech. Daň na výstupu je plátce **povinen uvést DAP**, a to za zdaňovací období, kdy mu vznikla povinnost přiznat daň. Údaje u tohoto typu dodání zboží se uvádějí na tiskopise DAP k DPH (tiskopis MFin 25 5401 – vzor č.16) v části I. Zdanitelná plnění na řádku 1 (resp. 2).

Dle § 34 odst. 3 ZDPH je plátce **povinen vystavit daňový doklad** s předepsanými náležitostmi, jenž jsou obdobné jako náležitosti běžného daňového dokladu. Jestliže nejsou splněny podmínky pro osvobození od daně, nemusí být na tomto dokladu uvedena identifikace odběratele.

V souladu s § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH je **osobou povinnou přiznat a zaplatit DPH**, plátce, jenž uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu.

Pro stanovení základu daně a sazby daně platí standardní pravidla jako při dodání zboží v tuzemsku. Pro plátce, který dodává zboží, je **základem daně** dle § 36 odst. 1 ZDPH vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo případně od třetí osoby. Tato částka je snížena o daň, tzn., že z částky bez daně se daň vypočte jako přírážka odpovídající příslušné sazbě daně. Pokud není plátcí příslušná sjednaná cena za zdanitelné plnění uhrazena,

základem daně je částka, kterou měl obdržet za zdanitelné plnění. ZDPH platný pro ČR neumožňuje, aby plátce mohl za stanovených podmínek žádat o vrácení daně na výstupu, jenž přiznal a odvedl do státního rozpočtu, a která mu nebyla v ceně poskytnutého plnění nikdy uhrazena. Pokud by po dodání zboží došlo k opravě základu daně, potom plátce postupuje dle § 46a ZDPH, ve kterém jsou stanovena pravidla pro **opravu základu daně a výše daně** při dodání zboží do jiného členského státu. V § 46a odst. 1 ZDPH je řečeno, že oprava základu a výše daně se u tohoto typu dodání zboží uskutečňuje dle § 42 ZDPH. Tzn., že oprava základu daně a výše daně může nastat při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění, při snížení základu daně na základě sjednaných podmínek po dni uskutečnění zdanitelného plnění, při vrácení spotřební daně zaplacené v jiném členském státě dle § 40 odst. 2 ZDPH, při použití úplaty, na jejíž základě vznikla plátcovi povinnost přiznat daň, na úhradu jiného zdanitelného plnění, plnění osvobozeného od daně, plnění, jenž není předmětem daně. Plátce může opravit výši daně za podmínky, že nedojde k dodání zboží dle § 13 odst. 3 písm. d) ZDPH.

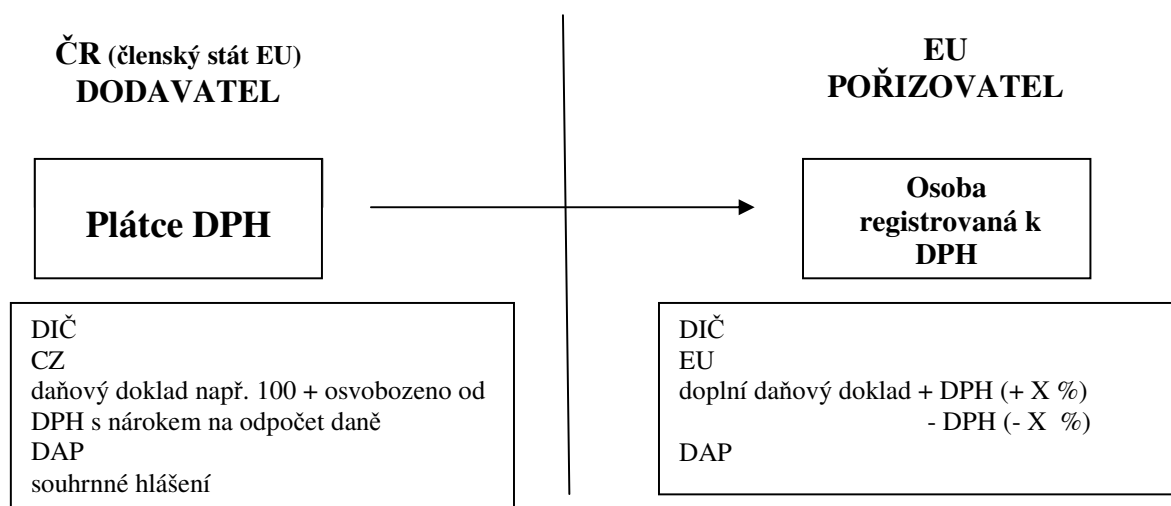
Jestliže prodávající je nebo se stal jednotkou, jež musí vykazovat dodání zboží do jiných členských států do výkazu při odeslání zboží, je povinen dodané zboží vykázat v **Intrastatu** ve výkazu při odeslání zboží.³⁶ V příloze 5 jsou uvedena pravidla pro vykazování údajů v systému Intrastat.

3.1.1.2 Dodání zboží osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě

Obr. 3.2 je spjat s druhou základní situací, kdy český plátce bude dodávat zboží za ceny bez daně a tato dodání deklaruje ve svém DAP k DPH jako dodání zboží do jiného členského státu.

³⁶ Intrastat je systém sloužící ke sběru dat pro statistiku obchodu se zbožím mezi jednotlivými členskými státy EU. Týká se jen zboží, při jehož odeslání nebo přijetí nevzniká povinnost předkládat celním orgánům celní prohlášení. Vykazování dat pro Intrastat se týká osoby, která dosáhne prahu pro vykazování zvlášť při přijetí a zvlášť při odeslání zboží. Tato osoba se nazývá zpravodajská jednotka. Práh pro vykazování je roven částce 8 000 000 Kč za kalendářní rok. Povinnost vykazovat data pro Intrastat nevzniká a zpravodajskou jednotkou se nestává osoba, která není v ČR registrovaná k DPH, nemá tedy povinnost podávat DAP k DPH. Výkazy pro Intrastat se vyhotovují, předávají v elektronické formě a musí se odeslat příslušnému celnímu orgánu nejpozději 12. pracovní den měsíce následujícího po relevantním kalendářním měsíci. Na předepsaném tiskopisu v papírové formě lze výkaz podat, jestliže neobsahuje více než 15 řádků. Celní úřad tento tiskopis musí obdržet nejpozději do 10. pracovního dne měsíce následujícího po relevantním kalendářním měsíci. Do výkazů pro Intrastat se uvádí data za referenční období. Tímto obdobím je kalendářní měsíc, ve kterém došlo k přijetí nebo odeslání zboží. Případně tímto obdobím může být kalendářní měsíc následující po přijetí nebo odeslání zboží, jestliže je shodný s měsícem, v němž vznikla zpravodajské jednotce povinnost přiznat uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu nebo přiznat DPH při pořízení zboží z jiného členského státu.

Obr. 3.2: Dodání zboží z ČR do EU plátcí



Zdroj: Přednášky Ing. Kateřiny Randové.

Dle § 64 ZDPH je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, jestliže jsou splněny tři podmínky. **Zboží musí být dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě** a pořízení tohoto zboží v členském státu, do kterého je dodáváno, je pro pořizovatele předmětem daně. **Zboží musí být** do tohoto členského státu **odesláno nebo přepraveno** a **doprava musí být zajištěna** plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Plátce, který uplatňuje toto osvobození od daně, by si měl ověřit, že jeho obchodní partner, kterému dodává zboží, je skutečně osobou registrovanou k dani v jiném členském státě. Měl by správci daně prokázat důkazními prostředky, že zboží bylo skutečně dopraveno do jiného členského státu. Na serveru Evropské komise nebo u tuzemského finančního úřadu je možné si ověřit DIČ obchodního partnera z jiného členského státu. Internetovou stránkou, na které lze jednoduchým způsobem ověřit platnost DIČ pořizovatele zboží, je http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do. Na této adrese se zadá dvoumístný alfabetaický kód příslušné země EU a daňový identifikátor (číselný údaj), jenž předložil pořizovatel českému plátcí. Pro účely daňového řízení je vhodné po ověření platnosti DIČ učinit tisk tohoto ověření a uschovat jej u daňového dokladu. Z pohledu praxe je nutné si uvědomit, že informace, které se týkají registrace nebo rušení registrace, se doplňují s určitým časovým zpožděním. Může nastat situace, kdy má plátce ověřené platné DIČ a následně dojde ke zrušení registrace plátce. Jestliže se to stalo v době, kdy plátce dodal zboží do jiného členského státu již neregistrované osobě, mění se režim zdanění. U dodávky by měla být uplatněna daň na výstupu dle platné sazby daně.

Dle § 64 odst. 5 ZDPH lze skutečnost, že zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu, prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Jinými důkazními prostředky se rozumí přepravní list, smlouva, objednávka, doklad o naskladnění zboží odběratelem v EU.

Dle § 22 odst. 3 ZDPH vzniká plátcí **povinnost přiznat uskutečnění tohoto osvobozeného dodání zboží s nárokem na odpočet daně** dle § 64 ZDPH k 15. dni v měsíci, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Jestliže byl daňový doklad vystaven před tímto dnem, musí plátce přiznat uskutečnění tohoto dodání ke dni vystavení daňového dokladu. Toto ustanovení odpovídá postupu při přiznání daně při pořízení zboží z jiného členského státu. Cílem je umožnit v rámci mezinárodní výměny informací kontrolu správnosti uplatnění daně na straně dodavatele i pořizovatele.

Dle § 34 odst. 1 ZDPH je plátce, který uskutečňuje tento typ dodání zboží **povinen vystavit** za každé dodání zboží pro jinou osobu, která je registrována k dani v jiném členském státě, **daňový doklad**. Tento daňový doklad obsahující předepsané náležitosti musí vystavit nejpozději do 15 dnů od data uskutečnění dodání zboží do jiného členského státu. Povinnost vystavit daňový doklad nevzniká ve vazbě na přijetí úplaty, jestliže úplata předchází dodání zboží. V případě předem přijaté úplaty na dodání zboží nevzniká povinnost vystavit daňový doklad a tím ani povinnost vykazovat tuto úplatu v DAP. Daňový doklad se vystaví až na faktické dodání zboží do jiného členského státu a k datu vystavení tohoto dokladu se vykáže toto dodání v DAP. Plátce by měl být schopen v daňovém řízení prokázat objednávkou, smlouvou nebo jinými důkazními prostředky, že se jedná o úplatu přijatou na budoucí dodání zboží do jiného členského státu za stanovených podmínek. Z této úplaty nevzniká povinnost přiznat daň dle § 21 odst. 1 ZDPH a nevystavuje se na ni daňový doklad dle § 34 ZDPH

Předepsané náležitosti daňového dokladu jsou obdobné jako u běžného daňového dokladu. Důležitými údaji jsou údaje o pořizovateli zboží z jiného členského státu, včetně jeho DIČ, pod kterým je registrován ve své zemi, kód této země. V souladu s předpisy ES musí doklad obsahovat sdělení, že se jedná o plnění osvobozené od daně a musí být na něm uveden odkaz na příslušné ustanovení ZDPH, tj. na § 64. Dále může být uveden i odkaz na příslušné ustanovení Směrnice o společném systému DPH, tj. čl. 138, nebo jiný odkaz, který uvádí, že se jedná o plnění osvobozené od daně.

U tohoto typu dodání zboží se daňová povinnost přesouvá z dodavatele na odběratele. Dodavateli plyne dle ZDPH **povinnost vykázet toto dodání zboží v DAP a v souhrnném**

hlášení. Pokud je dodavatel **zpravodajskou jednotkou** je povinen vykázat toto dodání i v **Intrastatu**.

Daň přiznává dle pravidel platných ve své zemi ORD, které bylo zboží dodáno. Plátce daně uvádí v **DAP** v části II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně na ř. 20 částku v české měně, která je pro odběratele základem daně. Dle § 4 odst. 4 ZDPH se musí přepočítat cizí měna na české koruny, použije se přitom aktuální kurz ČNB nebo pevný kurz dle účetních předpisů platný k datu povinnosti přiznat osvobození od daně. Opravu základu daně provádí dodavatel na základě dokladu, ve kterém je odkazováno na původní doklad, na jehož základě bylo zboží dodáno do jiného členského státu. Náležitosti dokladu, kterým se dokládá provedení opravy, jsou stanoveny v § 46a odst. 3 ZDPH. Mezi předepsané náležitosti patří základní identifikační údaje dodavatele i pořizovatele, tj. jejich DIČ, a další údaje nezbytné k provedení opravy základu daně.

Dle § 102 odst. 1 ZDPH je plátce povinen podat **souhrnné hlášení**, jestliže uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu ORD v jiném členském státě. Souhrnné hlášení podává na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí a od 1. ledna 2010 se podává povinně elektronickou cestou ve formě datové zprávy nebo datové schránky, vždy ve formátu a struktuře stanovené správcem daně. Datová zpráva musí být opatřena uznávaným elektronickým podpisem osoby odpovědné za jeho převod. Standardní dodání zboží se v souhrnném hlášení vykáže s kódem plnění 0. Informace o hodnotě dodaného zboží se uvádějí v české měně v členění po jednotlivých subjektech s uvedením jejich DIČ.

Dle § 102 odst. 4 ZDPH podává plátce souhrnné hlášení za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.

Jestliže plátce zjistí, že uvedl do souhrnného hlášení chybné údaje, je povinen do 15 dnů od data zjištění těchto chybných údajů podat následné souhrnné hlášení. Následné souhrnné hlášení se podává stejným způsobem jako souhrnné hlášení. Správce daně informace v souhrnném hlášení, případně v následném hlášení posoudí, prověří a následně využije při stanovení daňové povinnosti.

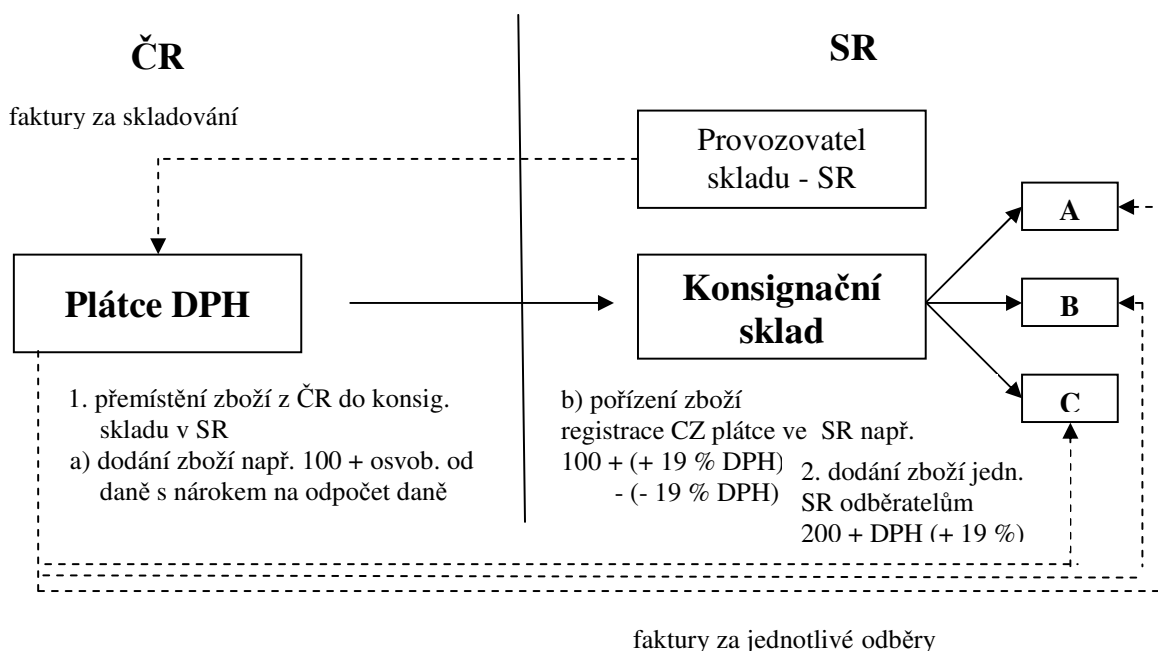
Na rozdíl od DAP k DPH souhrnné hlášení a následné souhrnné hlášení podává plátce pouze tehdy, jestliže má k jeho podání zákonný důvod dle § 102 odst. 1 ZDPH. DAP k DPH je plátce povinen podat vždy, a to i v případě, že v příslušném zdaňovacím období neuskuteční žádná zdanitelná plnění.

Pokud jsou splněna pravidla pro vykazování údajů v systému **Intrastat**, je dodavatel povinen dodané zboží uvést v Intrastatu ve výkazu při odeslání zboží.

3.1.2 Dodání zboží přes konsignační sklad

Tento případ jsem popsala na obr. 3.3, kdy český plátce z pohledu ČR bude dodávat zboží přes konsignační sklad za ceny bez daně a tato dodání vykáže v DAP k DPH jako dodání zboží do jiného členského státu.

Obr. 3.3: Dodání zboží přes konsignační sklad



Zdroj: BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2009. s. 115 + vlastní úprava.³⁷

Plátce DPH dodává zboží z tuzemska do jiného členského státu osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Dané zboží plátce DPH nejdříve přemístí do skladu na území jiného členského státu za podmínky, že se jedná např. o sklad provozovaný třetí osobou, nikoliv některým z odběratelů, tzn., že právo nakládat se zbožím jako vlastník stále zůstává u dodavatele z ČR. Skladovací prostory jsou většinou provozovány třetí osobou z jiného členského státu za úplatu, tzn., že tato třetí osoba fakturuje českému dodavateli skladovací a související služby. Při dodání zboží z tohoto skladu jednotlivým odběratelům dochází k fakturaci jednotlivých dodávek zboží na tyto odběratele z jiného členského státu.

U tohoto typu dodání zboží vznikají dvě samostatné transakce. Jedná se o **přemístění zboží z ČR do konsignačního skladu v SR** a o **dodání zboží jednotlivým slovenským odběratelům**. První transakce je dle § 64 odst. 4 ZDPH osvobozena od daně obdobně jako

³⁷ Dle internetové stránky <http://www.financninoviny.cz/podnikatele/zpravy/dph-v-cesku-a-v-ostatnich-zemich-eu/425338> činí základní sazba DPH k 1. lednu 2010 na Slovensku 19 % a snížená sazba daně 10 %.

dodání zboží do jiného členského státu. Podmínkou osvobození je, že zboží bylo skutečně přemístěno do jiného členského státu a že bylo předmětem daně při pořízení v tomto členském státu. Toto dodání zboží vykáže český plátce v *DAP* a v *souhrnném hlášení*, které podává českému finančnímu úřadu. Povinnost přiznat toto přemístění vzniká dle § 22 odst. 3 ZDPH k 15. dni měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo zboží přepraveno na SR, případně k datu vystavení daňového dokladu, jestliže byl vystaven před tímto dnem. Dle § 34 ZDPH by měl český plátce *vystavit* na zboží přemístěné do skladu *daňový doklad* se všemi náležitostmi, a to i přesto, že komerční faktury bude vystavovat až na jednotlivé dodávky z konsignačního skladu jednotlivým slovenským odběratelům. Dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH je zde *základem daně* cena zboží nebo obdobného zboží a jestliže nebyla známa, celkové náklady vynaložené k okamžiku přemístění zboží. Tuto částku by měl plátce uvést v ř. 20 *DAP* a v *souhrnném hlášení*. V *souhrnném hlášení* uvádí plátce přemístění zboží do jiného členského státu s kódem 1. Za pořizovatele v tomto hlášení uvádí sám sebe, ale uvádí slovenské DIČ. Pokud plátce je nebo se stal zpravodajskou jednotkou, je povinen vykazovat tuto transakci ve výkazu *Intrastat* za kalendářní měsíc, v němž došlo k ukončení přepravy do konsignačního skladu, případně v měsíci následujícím, pokud byla tato transakce vykázána v daňovém přiznání také až tento následující měsíc.

Z pohledu SR je tato transakce považována ***za pořízení zboží z jiného členského státu*** a místem plnění je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy, tzn. SR. V tomto případě **český plátce musí přiznat daň** a může **uplatnit nárok na odpočet daně** dle slovenského ZDPH. Dle pravidel slovenského ZDPH je *povinen podat přihlášku k registraci* k DPH na Slovensku Daňovém úřadu Bratislava I.

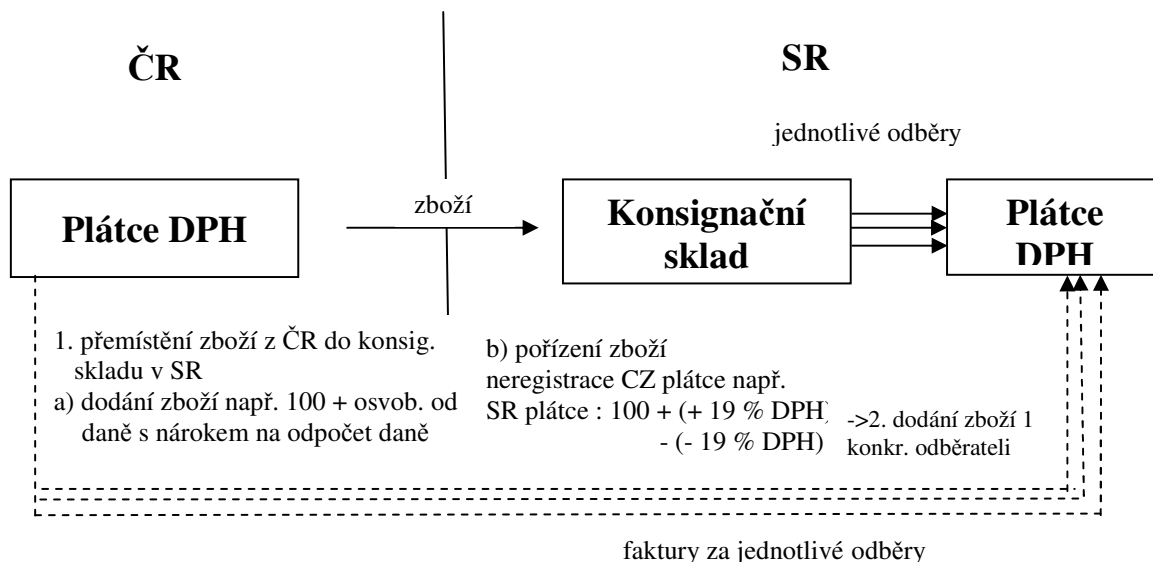
V případě **druhé transakce**, která se týká následného dodání zboží z konsignačního skladu jednotlivým slovenským odběratelům, česká společnost uskuteční jako slovenský plátce daně (pod svým slovenským DIČ) **přiznání a odvedení DPH** z této dodávky zboží dle slovenského ZDPH.

3.1.3 Dodání zboží přes call – off sklad

Tato situace je vysvětlena na obr. 3.4, kdy český plátce při dodání zboží přes call – off sklad bude dodávat za ceny bez daně a tato dodání zahrne do *DAP* jako dodání zboží do jiného členského státu. Pořízení zboží přes konsignační sklad v systému call – off stock není upraveno ve Směrnici o společném systému DPH, ale mnoho členských států tento

systém dle své národní legislativy připouští. Např. ve SR je právní úprava tohoto systému obdobná jako v ČR, a proto jsem použila pro vysvětlení tohoto systému SR.

Obr. 3.4: Dodání zboží přes call - off sklad



Zdroj: BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2009. s. 119 + vlastní úprava.

Plátce DPH dodává zboží z tuzemska do jiného členského státu osobám registrovaným k dani. Tato situace lze také rozdělit na dvě samostatné transakce, a to na **přemístění zboží z ČR do konsignačního skladu v SR** a na **dodání zboží z tohoto konsignačního skladu jen jednomu odběrateli z jiného členského státu**.

Při přemístění zboží z ČR do SR se jedná o *dodání zboží do jiného členského státu* ORD, jenž je **osvobozeno od daně** dle § 64 ZDPH. Český dodavatel musí tuto transakci vykázat v *DAP* v ř. 20 a v *souhrnném hlášení* s kódem 0. Pokud je plátce nebo se stal zpravodajskou jednotkou, musí tuto transakci vykázat ve výkazu odeslání (*Intrastat*) za kalendářní měsíc, v němž došlo k ukončení přepravy do konsignačního skladu, případně v měsíci následujícím, pokud byla tato transakce vykázána v *DAP* také až tento následující měsíc.

Český dodavatel za určitých podmínek *není povinen se registrovat ve SR k DPH*, povinnost přiznat daň ve vztahu k přemístění zboží z jiného členského státu do tohoto členského státu je přenesena z českého plátce na osobu registrovanou v jiném členském státě, jenž si zboží ze skladu odebírá. Tzn., že *českému dodavateli z této transakce nevznikají žádné*

povinnosti ve vztahu ke slovenské DPH. Měl by si v zemi, kam zboží dodává zjistit, jaké konkrétní podmínky v dané zemi platí.

Při pořízení zboží přes konsignační sklad v systému call – off stock osobou povinnou odvést daň dle § 11a ZDPH platného ve SR je plátce, jemuž je zboží z tohoto skladu dodáváno. Tento plátce přiznává daň jako při *pořízení zboží z jiného členského státu*, pokud:

- a) český dodavatel, který zboží do skladu přemístil, není ve SR registrován jako plátce;
- b) v okamžiku zahájení odeslání nebo přepravy zboží je znám plátce, pro něhož se zboží ve skladu umísťuje;
- c) ve skladu je umístěno zboží jen pro jediného slovenského plátce;
- d) slovenský plátce písemně oznámí svému správci daně dopředu, že je v tomto zvláštním případě osobou povinnou platit daň při pořízení zboží z jiného členského státu.³⁸

Dle § 20 odst. 4 slovenského ZDPH *vzniká slovenskému plátcovi daňová povinnost dnem umístění zboží ve skladu. Základem daně je vše, co má jako úhradu zaplatit odběratel českému plátcovi, včetně souvisejících nákladů. Český plátce může mít více konsignačních skladů pro více odběratelů ve SR. Pokud by skladoval zboží v jedné budově pro více odběratelů, musí být vymezen skladovací prostor pro každého odběratele. Slovenský plátce by měl DPH přiznat na základě dokladu, který nahrazuje fakturu, neboť v okamžiku přiznávání daně nedošlo k prodeji. Jedná se o smlouvu, proformafakturu (doklad před dodáním zboží) nebo jiný doklad, z kterého vyplývá hodnota přemístěného zboží.*

3.2 Pořízení zboží z jiného členského státu

3.2.1 Základní charakteristika

Obdobně jako u dodání zboží do jiného členského státu se může česká firma, plátce DPH, při realizaci pořízení zboží z jiného členského státu dostat do dvou základních situací:

1. *zboží je pořízeno z jiného členského státu do ČR od osoby, která není registrovaná k DPH v tomto jiném členském státě;*
2. *zboží je pořízeno z jiného členského státu do ČR od osoby, která je registrovaná k DPH v tomto jiném členském státě.*

³⁸ BENDA, V. TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2009.

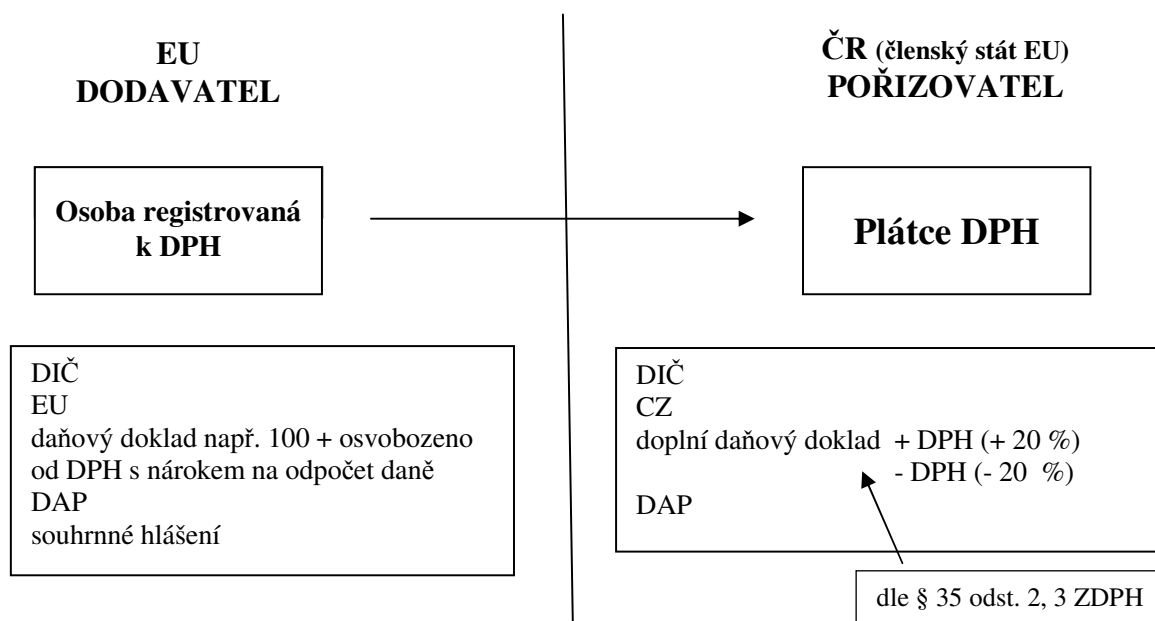
3.2.1.1 Pořízení zboží od osoby, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě

Pokud je zboží nakupováno českou firmou, plátcem daně, od dodavatele z jiného členského státu a tento dodavatel není registrován k DPH, **není naplněna definice pořízení zboží z jiného členského státu**. Výjimkou je pořízení nových dopravních prostředků. V praxi je tato transakce méně pravděpodobná, neboť většina členských států má velmi nízký nebo dokonce žádný limit pro povinnou registraci. Místo plnění se zde nachází mimo území ČR, tudíž tato transakce nepodléhá české DPH a dodavatel, ani odběratel nemohou být považováni za osobu povinnou odvést DPH v ČR. Pokud český odběratel je nebo se stal zpravodajskou jednotkou, musí tuto transakci vykázat ve výkazu Intrastat za kalendářní měsíc, ve kterém došlo k ukončení přepravy do ČR.

3.2.1.2 Pořízení zboží od osoby, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě

Na obr. 3.5 je znázorněn mechanismus, jenž se týká pořízení zboží z EU do ČR od osoby registrované k DPH.

Obr. 3.5: Pořízení zboží z EU do ČR od plátce



Zdroj: BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2009. s. 11 + vlastní úprava.

§ 16 odst. 1 ZDPH vymezuje, co považuje a nepovažuje pod pojmem **pořízení zboží z jiného členského státu**. Pořízení zboží z jiného členského státu je předmětem české DPH, jestliže jsou splněny tyto podmínky:

- pořízení zboží za úplatu;
- zboží pořizuje plátce;
- plátce má právo nakládat se zbožím jako vlastník;
- zboží dodává osoba registrovaná k DPH v jiném členském státě;
- zboží je přepraveno z jiného členského státu buď kupujícím, nebo prodávajícím, nebo zmocněnou třetí osobou;
- zboží je přepraveno buď do tuzemska, nebo do jiného státu EU, nejedná se o vícestranný obchod.

Dle ZDPH se **pořizovatelem** rozumí osoba, která pořizuje zboží z jiného členského státu. Blíže není tato osoba specifikována. Pořizovatelem může být celá množina osob jak plátců, osob identifikovaných k dani, občanů, neziskových organizací, osob povinných k dani v jiném členském státu tak i zahraniční osoby.

Dle § 25 ZDPH **povinnost přiznat daň vzniká ke dni** vystavení daňového dokladu. Pokud není daňový doklad vystaven do 15. dne měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k pořízení zboží, povinnost přiznat daň vzniká automaticky k 15. dni měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k pořízení zboží. V praxi je za den pořízení chápán den dodání, tzn. okamžik, kdy došlo na pořizovatele k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Pro určení dne pořízení zboží se musí vycházet i ze sjednaných dodacích podmínek. Za datum vystavení daňového dokladu se považuje datum, kdy pořizovatel na daňovém dokladu či ve své daňové evidenci doplní údaje, jenž mají být na daňovém dokladu uvedeny, ale dodavatelem uvedeny nebyly. Jedná se datum uskutečnění pořízení zboží, sazbu daně, výši daně a samotné datum doplnění těchto údajů. Plátce musí tyto údaje doplnit do 15 dnů ode dne pořízení zboží, respektive do 15 dnů od obdržení dokladu, pokud ho obdržel nejdříve po 15 dnech ode dne pořízení zboží.

U pořízení zboží je **základem daně** úplata, jenž má dodavatel za takové plnění obdržet od pořizovatele nebo třetí osoby za podmínky, že se daň zjišťuje dle § 37 odst. 1 ZDPH. Daň se tedy vypočítá metodou „směrem nahoru“ jako součin částky za zdanitelné plnění bez daně a koeficientu, jenž se vypočítá jako podíl, v jehož čitateli je výše sazby daně a ve jmenovateli číslo 100. Součástí základu daně jsou např. vedlejší náklady, kterými se rozumí náklady

na přepravu, balení nebo pojištění. Pokud ovšem nejsou tyto náklady např. na dopravu fakturovány zvlášť, dopravce může být jiná firma, která nám poskytuje přepravní službu.

Pořizovatel je povinen sám si daň vypočítat, tuto daň uvést v **DAP** za zdaňovací období, kdy mu vznikla samotná povinnost daň přiznat. U zboží, které podléhá základní sazbě daně, se daň zapíše do ř. 3 v DAP, v případě zboží podléhající snížené sazbě daně do ř. 4. Ve většině případů je dohodnuta cena v cizí měně, a proto se musí tato cena přepočítat pro účely stanovení základu daně na české koruny. V § 4 odst. 4 ZDPH je řečeno, že **pro přepočet cizí měny na české koruny** se použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou platný pro osobu povinnou odvést daň ke dni vzniku povinnosti přiznat daň. Pokud je pořizovatelem účetní jednotka, jenž pro účely účetnictví využívá po určité časové období „pevný“ kurs, může být pro přepočet použit tento kurs platný ke dni vzniku daňové povinnosti.

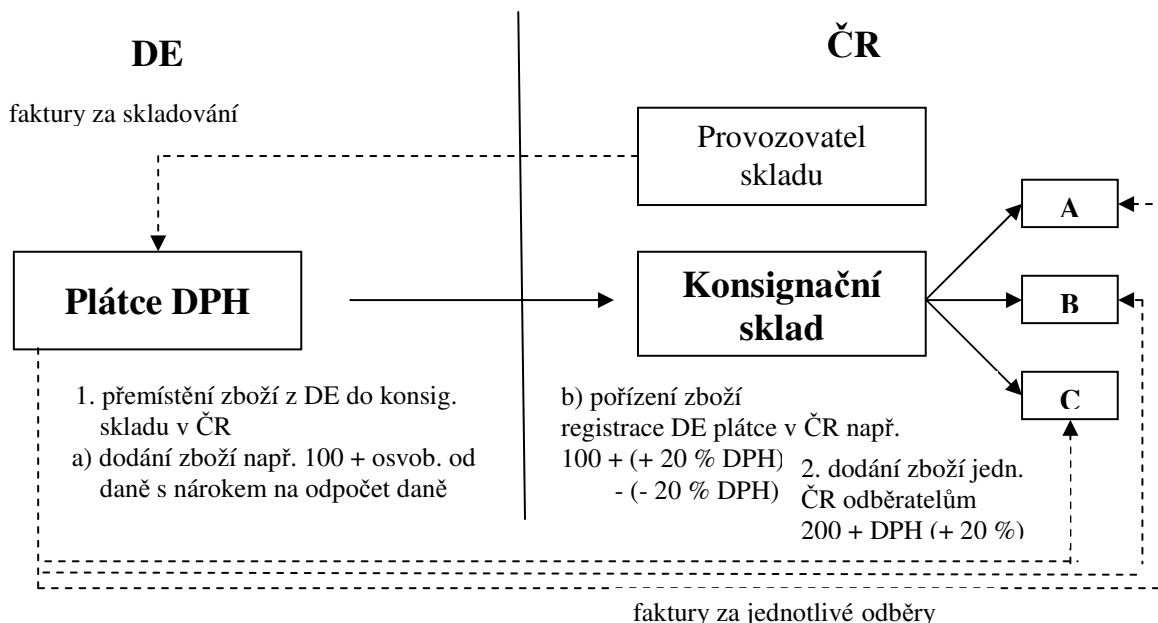
Pokud pořizovateli vzniká povinnost přiznat daň k 15. dni měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k pořízení zboží, tzn., že pořizovatel nemá k dispozici daňový doklad, musí stanovit základ daně na základě jiných podkladů. Těmito podklady nejčastěji bývají objednávky, ceníky nebo uzavřené smlouvy s dodavateli. Jestliže následně obdrží daňový doklad s odlišnou cenou od použitého základu daně, je povinen provést úpravy základu daně. Pokud pořizovatel může doložit, že při stanovení základu daně vycházel z věrohodných podkladů a daňový doklad byl vystaven po 15. dni, vzniklý rozdíl dle Ministerstva financí lze považovat za opravu základu daně dle § 46, resp. § 42 ZDPH. Tento rozdíl může plátce deklarovat v řádném DAP, kdy obdržel danou fakturu. Ministerstvo financí zastává také názor, že plátce, jenž přizná daň v pozdějším zdaňovacím období a zároveň si v tomto období uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, by mu správce daně neměl doměřit časovou sankci dle § 104 ZDPH. Může ale tomuto plátcovi udělit pokutu za porušení povinností nepeněžité povahy. V případě navýšení základu daně je plátce povinen přiznat daň ze vzniklého rozdílu. Tento názor Ministerstva financí byl uveden na zápise z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31. května 2006.

Dle § 73 odst. 6 ZDPH **nárok na odpočet daně** u pořízení zboží z jiného členského státu vzniká nejdříve v DAP za zdaňovací období, v němž pořizovateli vznikla povinnost přiznat daň. Nárok na odpočet daně musí pořizovatel doložit daňovým dokladem, jenž obsahuje předepsané náležitosti dle § 35 ZDPH. Dle § 100 ZDPH by pořizovatel měl zachytit tento doklad ve své daňové evidenci, prostřednictvím které sestavuje své DAP.

Pořízení zboží se neuvádí do souhrnných hlášení. Pokud pořizovatel je nebo se stal zpravodajskou jednotkou, musí vykázat tuto transakci ve výkazu přijetí (**Intrastat**).

3.2.2 Pořízení zboží přes konsignační sklad

Obr. 3.6: Pořízení zboží přes konsignační sklad



Zdroj: BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2009. s. 125 + vlastní úprava.

Na obr. 3.6 je řešena situace, kdy ORD v jiném členském státě dodává zboží českým odběratelům tak, že nejprve dané zboží přemístí do skladu na území ČR. Jedná se o sklad provozovaný třetí osobou, nikoliv některým z odběratelů, tzn., že právo nakládat se zbožím jako vlastník stále zůstává u dodavatele. Skladovací prostory jsou většinou provozovány třetí českou osobou za úplatu, tzn., že třetí osoba fakturuje dodavateli skladovací a související služby. Dalším krokem je dodání zboží z tohoto skladu jednotlivým odběratelům, kdy dochází k fakturaci jednotlivých dodávek zboží na tyto české odběratele.

Vznikají zde dvě samostatné transakce, a to **přemístění zboží z DE do konsignačního skladu v ČR** a **následné dodání tohoto zboží jednotlivým odběratelům**. První transakce v souladu s § 16 odst. 5 ZDPH je považována za **pořízení zboží z jiného členského státu**. Místem plnění je místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho přepravy, tzn. ČR. Pořizovatel, německá osoba, je povinna **přiznat a zaplatit českou DPH** z přemístění zboží do konsignačního skladu. DE společnost se stává plátcem *dnem uskutečnění tohoto plnění*, tzn. dnem přemístění zboží do ČR. Je povinna *podat přihlášku k registraci k DPH* do 15 dnů od tohoto dne Finančnímu úřadu pro Prahu 1, pokud nemá v ČR provozovnu. Povinnost přiznat DPH vzniká dle § 25 ZDPH ke dni přemístění zboží do tuzemska. V praxi ve většině případů se jedná o den naskladnění do skladu bez ohledu, zda a kdy je dodavatelem vystaven

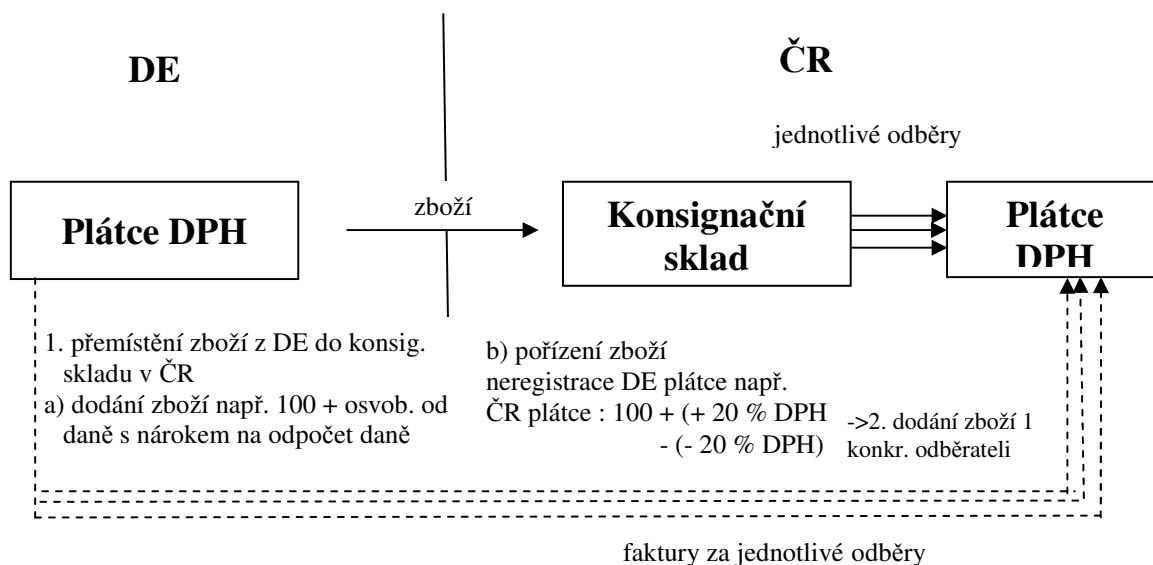
daňový doklad. ZDPH nedefinuje žádné odlišnosti pro *daňový doklad* vztahující se k přemístění zboží z jiného členského státu. DE společnost by měla vystavit na zboží přemístěné do skladu daňový doklad se všemi náležitostmi dle § 35 ZDPH, a to i přesto, že komerční faktury bude vystavovat až na jednotlivé dodávky jednotlivým odběratelům. Dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH se považuje za *základ daně* cena přemísťovaného zboží nebo obdobného zboží. Pokud tato cena není známa, jsou základem daně celkové náklady vynaložené k okamžiku dodání zboží.

Druhá transakce představuje *tuzemské dodání zboží s místem plnění v ČR*, neboť zboží je dodáváno z konsignačního skladu, jenž se nachází na území ČR. Jedná se tedy o standardní tuzemská zdanitelná plnění. DE společnost je povinna *pod svým českým DIČ přiznávat a odvádět DPH* z těchto tuzemských zdanitelných plnění a vystavovat daňové doklady. Vznik daňové povinnosti se řídí standardními ustanoveními ZDPH, tzn., že daňová povinnost vznikne ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (dnem dodání), pokud DE dodavatel není povinen vést účetnictví. Pokud přizná daň ke dni přijetí úplaty, považuje se za osobu, jenž vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. *Základem daně* je na jednotlivých fakturách (daňových dokladech) úplata, jenž má dodavatel obdržet za toto plnění od odběratele nebo třetí osoby, kromě daně za toto plnění.

Přemístění zboží z jiného členského státu se neuvádí do souhrnného hlášení. Pokud dodavatel je nebo se stal zpravodajskou jednotkou, musí tuto transakci vykázat ve výkazu přijetí za kalendářní měsíc, v němž došlo k ukončení přepravy do konsignačního skladu. Přijaté nebo odeslané zboží ke skladování v konsignačním skladu musí být uváděno v Intrastatu. Následná změna vlastnictví při dodání zboží z konsignačního skladu se už do Intrastatu neuvádí.

3.2.3 Pořízení zboží přes call – off sklad

Obr. 3.7: Pořízení zboží přes call - off sklad



Zdroj: BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2009. s. 29 + vlastní úprava.

Na obr. 3.7 je situace, jenž je obdobná jako u obr. 2. 6. **Rozdílem** je, že **zboží z daného konsignačního skladu je dodáváno pouze jednomu odběrateli**. V tomto případě lze za určitých podmínek uplatnit zjednodušený postup, jehož následkem *není registrace dodavatele z jiného členského státu k DPH v ČR*. Tzn., že dodavateli z této transakce nevznikají žádné povinnosti v souvislosti s českou DPH. Povinnost přiznat daň je přenesena na českého odběratele. Dle § 16 odst. 4 ZDPH *osobou povinnou přiznat a zaplatit DPH je odběratel*, plátce DPH, pokud se jedná o přemístění zboží z jiného členského státu ORD v jiném členském státě, jenž není plátcem daně v ČR, za účelem dodání tohoto zboží v tuzemsku jednomu odběrateli, který je plátcem daně. *Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká ke dni přemístění zboží do ČR*, což je ve většině případů ke dni naskladnění zboží do skladu v ČR. Základem daně je úplata, kterou by měl obdržet za dodané zboží dodavatel od odběratele nebo třetí osoby. Dodavatel by měl pro českého odběratele vystavit daňový doklad na zboží přemísťované do skladu.

Přemístění zboží z jiného členského státu se nezahrnuje do souhrnného hlášení. Dodavatel není povinen se zaregistrovat k DPH, tudíž není ani povinen vykázat tuto transakci ve výkazu přijetí. Pokud český odběratel je nebo se stal zpravodajskou jednotkou, musí vykázat tuto transakci ve výkazu přijetí za kalendářní měsíc, v němž došlo k ukončení přepravy do skladu.

3.3 Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu

Obr. 3.8: Třístranný obchod



Zdroj: BENDA, V., TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 2009. s. 180.

Na obr. 3.8 je zobrazen třístranný obchod, jehož pravidla jsou vymezena v § 17 ZDPH. Cílem tohoto zjednodušeného postupu je omezit nadměrnou administrativní zátěž na straně pořizovatele v podobě povinné registrace v členském státě ukončení přepravy či odeslání zboží, pokud toto zboží má být dodáno pořizovatelem konečnému odběrateli v tomto členském státě. Pořizovatel je prostřední osobou v obchodu, jehož se účastní tři osoby. Musí být splněny **tři základní podmínky**, aby daná transakce mohla být považována za **třístranný obchod**:

1. transakce se musí účastnit tři osoby;
2. tyto osoby musí být registrovány k dani ve třech různých členských státech;
3. zboží musí být přímo odesláno nebo přepraveno z členského státu prodávajícího do státu kupujícího. Přímá přeprava nebo odeslání znamená, že zboží vůbec neprochází přes členský stát prostřední osoby.

Základním principem zjednodušeného dodání zboží je osvobození od daně pořízení zboží prostřední osobou, jenž zboží dodává kupujícímu. Podmínkou je, že se prostřední osoba nesmí registrovat k dani v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy zboží.

Prodávající musí být registrován k dani v členském státě, odkud je zboží odesláno nebo přepraveno. Proávající uskutečňuje dodání zboží do jiného členského státu, přičemž toto dodání je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Proávající vystaví daňový doklad prostřední osobě. Pokud se jedná o prodávajícího – tuzemského plátce, uvede údaje o této transakci v ř. 20 DAP k DPH, v souhrnném hlášení je uvede s kódem plnění 0. Proávající,

jenž se stal jednotkou povinnou vykazovat dodání zboží do jiných členských států do výkazu odeslání, musí uvést dodání zboží formou třístranného obchodu do výkazu odeslání.

Prostřední osoba musí v členském státě, kde končí přeprava nebo odeslání zboží, zboží pořízovat s cílem, že dané zboží je určeno pro kupujícího. Dle § 17 ZDPH je prostřední osoba povinna:

- splnit 5 podmínek pro uplatnění osvobození od daně při pořízení zboží z jiného členského státu v tuzemsku. První tři podmínky (registrace prostřední osoby v jiném členském státě, nikoli v ČR; pořízení za účelem následného dodání; přímá přeprava) byly již uvedeny. Další dvě podmínky se týkají kupujícího, jenž musí být registrován k DPH nebo musí být osobou identifikovanou k dani v ČR a který je povinen přiznat daň z pořízeného zboží.
- splnit další dvě povinnosti administrativního charakteru. Musí oznámit stejné DIČ prodávajícímu a uvést je na daňovém dokladu pro kupujícího, dále musí vystavit kupujícímu daňový doklad se sdělením, že se jedná o třístranný obchod.

Prostřední osoba uskutečňuje tedy pořízení zboží z jiného členského státu a zároveň dodání zboží do jiného členského státu. Pokud se jedná o prostřední osobu – tuzemského plátce, uvede údaje o této transakci v ř. 30 DAP k DPH. V souhrnném hlášení uvede pouze údaje o dodaném zboží a to pod kódem plnění 2. Ve výkazech Intrastatu nebude prostřední osoba zachycovat tuto transakci, protože nedochází k přesunu zboží přes tuzemskou hranici.

Kupující musí být registrován k dani v členském státě, kde končí přeprava nebo odeslání zboží. Kupující je povinen oznámit prostřední osobě své české DIČ a přiznat a zaplatit daň dle pravidel platných pro pořízení zboží z jiného členského státu. Kupující tedy uskutečňuje pořízení zboží z jiného členského státu, přičemž toto pořízení je spjato s povinností přiznat daň na výstupu a zároveň má nárok na uplatnění odpočtu daně. Obdrží daňový doklad od prostřední osoby. Pokud se jedná o kupujícího – tuzemského plátce, uvede údaje o této transakci v ř. 3, případně v ř. 4 daňového přiznání k DPH, nárok na odpočet uvede v ř. 44, případně ř. 45. Do souhrnného hlášení se tato transakce neuvádí. Kupující, jenž se stal jednotkou povinnou vykazovat pořízení zboží z jiných členských států do výkazu přijetí, musí uvést pořízení zboží formou třístranného obchodu do výkazu přijetí.

3.4 Judikáty ESD vztahující se k intrakomunitárním dodávkám zboží

Obecně k ZDPH zatím neexistuje tuzemská judikatura. V této části jsou uvedeny pouze rozsudky ESD vztahující se k intrakomunitárním dodávkám zboží, které se po vstupu ČR do EU staly součástí našeho právního řádu.

K § 13 odst. 1 ZDPH k pojmu převod práva nakládat se zbožím jako vlastník byla tato skutečnost potvrzena rozhodnutími ESD. Ve věci **C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV**³⁹, kde byl ESD dotazován holandským národním soudem, se řešilo, zda se dodání zboží uskuteční pouze tam, kde dojde k převodu vlastnického práva k majetku. ESD konstatoval, že dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnického práva, který je upraven národní legislativou. Zahrnuje jakýkoliv převod hmotného majetku jednou osobou, jenž opravňuje druhou osobu skutečně nakládat s tímto majetkem, jako kdyby byla jeho vlastníkem, a to i v případě kdyby k převodu právního vlastnictví k majetku nedošlo. Zda bylo právo nakládat s majetkem jako vlastník převedeno, je na posouzení národního soudu, jenž má k dispozici veškeré možnosti vyhodnotit skutečnosti daného případu. Existují případy, kdy nedochází k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Jedná se o problematiku krádeží zboží, k níž se vyjádřil ESD v rozhodnutí **C-435/03 British American Tobacco**⁴⁰. Belgický celní úřad požadoval po společnosti zaplacení spotřební daně a DPH ze zboží, jenž bylo ze skladu tabákových výrobků ukradeno. Tato krádež byla nahlášena policii. ESD byla položena otázka, jestli lze na krádež zboží nahlížet jako na dodání zboží za úplatu. ESD konstatoval, že při krádeži nedochází k jakékoliv finanční úplatě ve prospěch poškozeného. Nedošlo tedy k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na základě oboustranného obchodního vztahu, tzn., že krádež nepředstavuje dodání zboží za úplatu a nemůže podléhat dani.

K § 13 odst. 2 ZDPH se vztahuje judikát ESD **C-409/04 Teleos a další**⁴¹. Byla zde řešena problematika podmínky skutečného, fyzického odeslání zboží mimo území tuzemska. Firma Teleos a další prodávali mobilní telefony španělské společnosti. Za každou transakci obdržela Teleos několik dní po prodeji orazítovaný a podepsaný originál nákladního listu

³⁹ LEDVINKOVÁ, J. Novela zákona o DPH 2009: s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů: úplné znění informace MF ČR k § 36 odst. 11 zákona o DPH k 1. 1. 2009 – přeúčtování. 2009. s. 39.

⁴⁰ LEDVINKOVÁ, J. Novela zákona o DPH 2009: s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů: úplné znění informace MF ČR k § 36 odst. 11 zákona o DPH k 1. 1. 2009 – přeúčtování. 2009. s. 39.

⁴¹ LEDVINKOVÁ, J. Novela zákona o DPH 2009: s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů: úplné znění informace MF ČR k § 36 odst. 11 zákona o DPH k 1. 1. 2009 – přeúčtování. 2009. s. 39 – 40.

CMR. Tento nákladní list popisoval zboží, uváděl adresu dodání, jméno řidiče a registrační značku vozidla. Byl považován za důkaz toho, že mobilní telefony byly dopraveny na stanovené místo určení. Kontrola odhalila, že informace na nákladních listech byly nepravdivé, v nich uvedení přepravci neexistovali. Z toho vyplývá, že firma Teleos ztratila důkazní prostředky o přepravě zboží mimo území státu prodávajícího a tzn., že správce daně doměřil daň prodávajícímu. Dle rozsudku ESD správci daně v členském státě, ze kterého je dodáváno zboží, nemohou uložit dodavateli za podmínky, že jednal v dobré víře a poskytl důkazy prokazující jeho nárok na osvobození od daně, povinnost doplatit daň za toto zboží, jestliže se tyto důkazy ukážou jako nepravdivé, aniž by byla prokázána účast tohoto dodavatele na podvodu.

Rozsudek ESD **C-146/05 Albert Collée vs. Finanzamt Limburg**⁴² brání tomu, aby daňová správa členského státu odmítla osvobodit od DPH dodání zboží uvnitř Společenství, ke kterému skutečně došlo, pouze z důvodu, že důkaz takového dodání nebyl předložen včas. Z toho vyplývá, že dodavatel může předložit doklady dokazující nárok na osvobození zboží od DPH do jiného členského státu i dodatečně. Dalším rozsudkem v této oblasti je rozsudek ESD **C-184/05 Twoh International vs. Staatssecretaris van Financier**⁴³. Výsledkem tohoto judikátu je, že důkazní břemeno pro prokázání uplatnění režimu osvobození při dodání zboží do jiného členského státu leží vždy na straně dodavatele. Finanční úřad není povinen v této souvislosti zjišťovat žádné údaje.

K § 16 odst. 1 ZDPH k podmínce převedení práva nakládat jako vlastník s pořízeným zbožím souvisí rozhodnutí ESD v případě **C-484/03 Optigen**⁴⁴. Pořízení zboží obsahuje stejné vymezení jako u dodání zboží ve vztahu k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Pořízení zboží z jiného členského státu představuje ve své podstatě pouhou právní fikci, která přenáší daňovou povinnost na osobu, která dle stanovených podmínek vymezených v § 16 ZDPH pořizuje zboží z jiného členského státu. V judikátu ESD v případě **C-409/04**

⁴² ŠRÁMKOVÁ, J.; TOMAN, P. *Rozhodnutí Evropského soudního dvora týkající se dodání zboží do jiného členského státu* [online]. [cit. 2009-09-22]. Dostupný z WWW: <http://www.kpmg.cz/czech/images/but/FA_CZ_2007-10.htm>.

⁴³ ŠRÁMKOVÁ, J.; TOMAN, P. *Rozhodnutí Evropského soudního dvora týkající se dodání zboží do jiného členského státu* [online]. [cit. 2009-09-22]. Dostupný z WWW: <http://www.kpmg.cz/czech/images/but/FA_CZ_2007-10.htm>.

⁴⁴ DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2009. s. 144.

Teleos a další⁴⁵ je uvedeno, že dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství představují ve skutečnosti jednu a tutéž hospodářskou operaci, přestože zakládá různá práva a povinnosti pro smluvní strany transakce i pro daňové orgány dotyčných členských států. Dále zde ESD konstatoval, že pojmy dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství mají objektivní povahu, použijí se bez ohledu na účel nebo výsledky těchto plnění.

⁴⁵ DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2009. s. 143 – 144.

4 Praktické uplatňování DPH při intrakomunitárních dodávkách zboží

V této kapitole bude uskutečněn výpočet daňové povinnosti k DPH za zvolené zdaňovací období u fiktivní účetní jednotky. V rámci výpočtu daňové povinnosti budou uvedeny další povinnosti, které se vztahují k obchodování se zbožím v rámci EU. Následně budou řešeny problematické oblasti, které se objevily při teoretickém i praktickém uplatňování DPH v rámci intrakomunitárních dodávek zboží.

4.1 Charakteristika společnosti

Společnost ABC, s. r. o., se sídlem v Brně, realizuje obchodní transakce se společnostmi v rámci EU. Předmětem její činnosti je výroba výrobků, nákup a prodej zboží. Za rok 2009 dosáhla obrát ve výši 40 mil. Kč. Je osobou, která je registrovaná k DPH. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Je zpravodajskou jednotkou v systému Intrastat, tzn., že dosáhla prahu pro vykazování při přijetí a odeslání zboží.

4.2 Charakteristika obchodních transakcí

V této části bude stručně uvedena charakteristika obchodních transakcí, které realizovala společnost ABC, s. r. o. za dané zdaňovací období. Tímto obdobím je leden a únor 2010. Společnost ABC, s. r. o. uskutečnila obchodní transakce, které se týkají:

- a) dodání zboží do jiného členského státu;
- b) pořízení zboží z jiného členského státu;
- c) třístranného obchodu.

4.2.1 Dodání zboží do jiného členského státu

4.2.1.1 Dodání zboží osobě, která není registrovaná k DPH v jiném členském státě

ABC, s. r. o. dodala zboží do Rakouska osobě, která není registrovaná k DPH v Rakousku. Zboží bylo předáno kupujícímu dne 18. 1. 2010 a ve stejný den byla zaplacená kupujícím částka ve výši 6 000 EUR (cena včetně DPH). ABC, s. r. o. vystavila daňový doklad dne 18. 1. 2010. Denní kurz ČNB k 18. 1. 2010 byl 25,895 Kč/ EUR. Zboží podléhá základní sazbě daně. Dodání tohoto zboží není dle § 64 ZDPH osvobozeno od daně.

Povinnost přiznat daň na výstupu bude mít ABC, s. r. o. jako dodavatel zboží, jenž zboží původně nakoupil v tuzemsku dne 8. 1. 2010 za cenu 120 000 Kč + 24 000 Kč.

Řešení:

ABC, s. r. o. zachytí tuto transakci v **DAP** za měsíc leden jako zdanitelné plnění na ř. 1. (ZD = 129 470 Kč, DPH = 25 900 Kč). Výpočet ZD a DPH je uveden následně:

- $6\,000 \text{ EUR} \times 25,895 \text{ Kč/EUR} = 155\,370 \text{ Kč}$,
- $(20/120) \times 155\,370 \text{ Kč} = 0,1667^{46} \times 155\,370 \text{ Kč} = 25\,900,179 \text{ Kč}^{47}$; po zaokrouhlení činí DPH 25 900 Kč, $ZD = 155\,370 \text{ Kč} - 25\,900 \text{ Kč} = 129\,470 \text{ Kč}$.

Ve stejném zdaňovacím období ji vzniká nárok na odpočet daně ze vstupní ceny nakoupeného zboží, tzn., že na ř. 40 uvede ZD 120 000 Kč a nárok na odpočet daně ve výši 24 000 Kč.

Poněvadž se nejedná o dodání zboží osobě registrované k dani, ABC, s. r. o. nevykáže toto dodání zboží v souhrnném hlášení.

ABC, s. r. o. jako zpravodajská jednotka vykáže dodané zboží v **Intrastatu** ve výkazu při odeslání zboží za měsíc leden pod kódem povahy transakce č. 14.

4.2.1.2 Dodání zboží osobě, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě

ABC, s. r. o. dodala zboží do Německa osobě, která je registrovaná k DPH v Německu. Zboží bylo dodáno dne 23. 1. 2010 a 13. 2. 2010 bylo obchodním partnerem z Německa zaplaceno. Daňový doklad byl vystaven dne 30. 1. 2010 a byla na něm uvedena částka 62 000 EUR. Na základě splnění podmínek dle § 64 ZDPH si ABC, s. r. o. může uplatnit osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Český plátce si ověřil platnost DIČ. Zboží podléhá základní sazbě daně.

Řešení:

ABC, s. r. o. přizná uskutečnění tohoto dodání k 30. 1. 2010. Pro přepočtení cizí měny na českou měnu použije denní kurz ČNB platný k datu 30. 1. 2010, tj. 26,10 Kč/EUR. ABC, s. r. o. zachytí tuto transakci v **DAP** za měsíc leden jako osvobozené plnění na ř. 20 (hodnota = $62\,000 \text{ EUR} \times 26,10 \text{ Kč/EUR} = 1\,618\,200 \text{ Kč}$) a v **souhrnném hlášení** o dodávkách zboží do jiných členských států s kódem plnění 0.

⁴⁶ Dle § 37 odst. 1 ZDPH se vypočtený koeficient zaokrouhlí na čtyři desetinná čísla.

⁴⁷ V § 28 odst. 2 ZDPH se řeší zaokrouhlování daně na daňových dokladech. DPH je možné uvádět v korunách a haléřích nebo zaokrouhlenou matematicky na nejbližší měnovou jednotku v oběhu, tj. na celé koruny.

Jako zpravodajská jednotka uvede dodané zboží v **Intrastatu** ve výkazu při odeslání zboží za měsíc leden pod kódem povahy transakce č. 11.

4.2.1.3 *Dodání zboží přes konsignační sklad*

ABC, s. r. o. se rozhodla na území Slovenské republiky zřídit konsignační sklad. Z tohoto skladu bude zásobovat několik svých slovenských zákazníků výrobky, které byly vyrobeny v jejím výrobním závodě v ČR. Dne 25. 1. 2010 ABC, s. r. o. podala přihlášku k registraci k DPH na Slovensku Daňovému úradu Bratislava I s žádostí o registraci k 1. 2. 2010 a k tomuto dni byla zaregistrována. Dne 8. 2. 2010 přepravila zboží z ČR v hodnotě 2 500 000 Kč do konsignačního skladu a k tomuto dni byl vystaven daňový doklad.

Řešení:

ABC, s. r. o. přizná přemístění zboží do jiného členského státu k 8. 2. 2010. Vykáže toto přemístění v **DAP** za měsíc únor jako osvobozené plnění na ř. 20 (hodnota = 2 500 000 Kč) a v **souhrnném hlášení** s kódem plnění 1 na slovenské DIČ, jenž jí bylo v SR přiděleno.

ABC, s. r. o. uvede přemístění zboží prostřednictvím konsignačního skladu pro více kupujících v **Intrastatu** ve výkazu při odeslání zboží za měsíc únor pod kódem povahy transakce č. 92.

4.2.1.4 *Dodání zboží přes call – off sklad*

ABC, s. r. o. se rozhodla na území Slovenské republiky na žádost svého slovenského zákazníka zřídit ve skladovacích prostorách tohoto zákazníka konsignační sklad. Z tohoto skladu ho bude zásobovat výrobky, které byly vyrobeny v jejím výrobním závodě v ČR. ABC, s. r. o. není povinna se registrovat ve Slovenské republice k DPH, nemá sídlo ani provozovnu ve Slovensku. Slovenský zákazník přizná daň ze zboží jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Dne 5. 2. 2010 přepravila ABC, s. r. o. zboží z ČR v hodnotě 4 500 000 Kč do konsignačního skladu a vystavila k tomuto dni daňový doklad.

Řešení:

ABC, s. r. o. přizná přemístění zboží do jiného členského státu k 5. 2. 2010. Přemístění tohoto zboží uvede v **DAP** za měsíc únor jako osvobozené plnění na ř. 20 (hodnota = 4 500 000 Kč) a v **souhrnném hlášení** s kódem plnění 0.

Dodání zboží prostřednictvím call – off skladu vykáže také v **Intrastatu** ve výkazu při odeslání zboží za měsíc únor pod kódem povahy transakce č. 12.

4.2.2 Pořízení zboží z jiného členského státu

4.2.2.1 Pořízení zboží od osoby, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě

Osoba, která je registrovaná k DPH v Rakousku, dodala zboží ABC, s. r. o v hodnotě 54 000 EUR. Zboží bylo dodáno dne 17. 1. 2010. Fakturu ABC, s. r. o. obdržela dne 2. 2. 2010 a chybějící náležitosti doplnila 9. 2. 2010. Faktura byla vystavena dne 27. 1. 2010. Zboží podléhá snížené sazbě daně.

Řešení:

ABC, s. r. o. přizná daň k 9. 2. 2010. Pro přepočtení cizí měny na českou měnu použije denní kurz ČNB k datu 9. 2. 2010, tj. 26,095 Kč/EUR. ABC, s. r. o. vykáže tuto transakci v **DAP** za měsíc únor jako zdanitelné plnění na ř. 4 (ZD = 1 409 130 Kč, DPH = 140 913 Kč) a vzniká ji nárok na odpočet daně, který uvede na ř. 45 (ZD = 1 409 130 Kč, DPH = 140 913 Kč). Výpočet ZD a DPH je uveden následně:

- 54 000 EUR x 26,095 Kč/EUR = 1 409 130 Kč,
- $(10/100) \times 1\,409\,130 = 140\,913$ Kč.

Pořízení zboží z jiného členského státu se neuvádí do souhrnného hlášení.

ABC, s. r. o. jako zpravodajská jednotka zahrne pořízené zboží do **Intrastatu** ve výkazu přijetí zboží za měsíc únor pod kódem povahy transakce č. 11.

4.2.2.2 Pořízení zboží přes call – off sklad

Společnost se sídlem na Slovensku, která je osobou registrovanou k DPH na Slovensku, se rozhodla na území ČR na žádost svého českého zákazníka (ABC, s. r. o.) zřídit ve skladovacích prostorách ABC, s. r. o. konsignační sklad. Z tohoto skladu ji bude zásobovat výrobky, které byly vyrobeny ve slovenském výrobním závodě. Slovenská společnost nemá povinnost se registrovat v ČR k DPH, nemá sídlo ani provozovnu v ČR. ABC, s. r. o. přizná daň ze zboží jako při pořízení zboží z jiného členského státu. Dne 1. 2. 2010 slovenská společnost přepravila zboží ze SR v hodnotě 150 000 EUR do konsignačního skladu a vystavila k tomuto dni daňový doklad. Zboží podléhá základní sazbě daně.

Řešení:

ABC, s. r. o. přizná daň 1. 2. 2010. Pro přepočítání na českou měnu použije denní kurz ČNB k datu 1. 2. 2010, tj. 26,065 Kč/EUR. ABC, s. r. o. uvede tuto transakci v **DAP** za měsíc únor jako zdanitelné plnění na ř. 3 (ZD = 3 909 750 Kč, DPH = 781 950 Kč) a vzniká ji nárok na odpočet daně, který uvede na ř. 44 (ZD = 3 909 750 Kč, DPH = 781 950 Kč). Výpočet ZD a DPH je uveden následně:

- $150\,000 \text{ EUR} \times 26,065 \text{ Kč/EUR} = 3\,909\,750 \text{ Kč}$,
- $(20/100) \times 3\,909\,750 \text{ Kč} = 781\,950 \text{ Kč}$.

Přemístění zboží z jiného členského státu se nezahrnuje do souhrnného hlášení.

ABC, s. r. o. zahrne přemístění zboží do **Intrastatu** ve výkazu přijetí za měsíc únor pod kódem povahy transakce č. 12.

4.2.3 Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu

Pozice prodávajícího

ABC, s. r. o., jako prodávající osoba, uskutečnila dodání zboží kupujícímu, který je osobou registrovanou k DPH v Rakousku. Zboží v hodnotě 38 000 EUR bylo přímo přepraveno od prodávajícího do státu kupujícího dne 22. 1. 2010. ABC, s. r. o. vystavila dne 22. 1. 2010 fakturu odběrateli v Německu, který je v pozici prostřední osoby a je osobou registrovanou k DPH v Německu. Prostřední osoba následně fakturuje zboží kupujícímu. Všechny podmínky pro zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu byly dle § 17 ZDPH splněny. ABC, s. r. o. si ověřila platnost DIČ od účastníků obchodu.

Řešení:

ABC, s. r. o. přizná uskutečnění tohoto dodání k 22. 1. 2010. Pro přepočítání na českou měnu použije denní kurz ČNB platný k datu 22. 1. 2010, tj. 26,185 Kč/EUR. ABC, s. r. o. zachytí tuto transakci v **DAP** za měsíc leden jako osvobozené plnění na ř. 20 (hodnota = $38\,000 \text{ EUR} \times 26,185 \text{ Kč/EUR} = 995\,030 \text{ Kč}$) a v **souhrnném hlášení** s kódem plnění 0.

Jako zpravodajská jednotka uvede dodané zboží v **Intrastatu** ve výkazu při odeslání zboží za měsíc leden pod kódem povahy transakce č. 12.

Pozice prostřední osoby

ABC, s. r. o., jako prostřední osoba, uskutečnila pořízení zboží od prodávajícího a zároveň dodání tohoto zboží kupujícímu. Proávající je osoba registrovaná k DPH v Rakousku a kupující je osoba registrovaná k dani v Německu. Zboží v hodnotě 82 000 EUR bylo přímo přepraveno od prodávajícího z Rakouska do státu kupujícího dne 15. 1. 2010. Proávající zašle fakturu ABC, s. r. o. dne 20. 1. 2010 a ta vystaví daňový doklad dne 20. 1. 2010 pro kupujícího. Všechny podmínky pro zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu byly dle § 17 ZDPH splněny. ABC, s. r. o. ověřila platnost DIČ od účastníků obchodu.

Řešení:

ABC, s. r. o. přizná uskutečnění tohoto pořízení a dodání k 20. 1. 2010. Pro přepočet na českou měnu použije denní kurz ČNB k datu 20. 1. 2010, tj. 25,89 Kč/EUR. ABC, s. r. o. uvede tuto transakci v **DAP** za měsíc leden jako doplňující údaje na ř. 30 (pořízení zboží = 82 000 EUR x 25,89 Kč/EUR = 2 122 980 Kč, dodání zboží = 2 122 980 Kč).

ABC, s. r. o. uvede tuto transakci, resp. dodání zboží kupujícímu v **souhrnném hlášení** s kódem plnění 2.

Protože zboží je dodáváno přímo z Rakouska do Německa, nebude prostřední osoba tuto transakci zachycovat ve výkazech Intrastatu.

Pozice kupujícího

ABC, s. r. o., jako kupující osoba, uskutečnila pořízení zboží od prodávajícího, který je osobou registrovanou k DPH v Německu. Zboží v hodnotě 46 000 EUR bylo přímo přepraveno od prodávajícího do státu kupujícího dne 29. 1. 2010. Proávající vystavil dne 8. 2. 2010 fakturu odběrateli v Rakousku, který je v pozici prostřední osoby a je osobou registrovanou k DPH v Rakousku. Prostřední osoba následně vystavila daňový doklad dne 8. 2. 2010 pro ABC, s. r. o. Kupující zajistil doplnění chybějících údajů dne 18. 2. 2010. Všechny podmínky pro zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu byly dle § 17 ZDPH splněny. ABC, s. r. o. oznámila prostřední osobě své DIČ. Zboží podléhá základní sazbě daně.

Řešení:

ABC, s. r. o. přizná daň k 18. 2. 2010. Pro přepočet na českou měnu použije denní kurz ČNB k datu 18. 2. 2010, tj. 26 Kč/EUR. ABC, s. r. o. uvede tuto transakci v **DAP** za měsíc

únor jako zdanitelné plnění na ř. 3 (ZD = 1 196 000 Kč, DPH = 239 200 Kč) a vzniká ji nárok na odpočet daně, který uvede na ř. 44 (ZD = 1 196 000 Kč, DPH = 239 200 Kč). Výpočet ZD a DPH je uveden následně:

- $46\,000 \text{ EUR} \times 26 \text{ Kč/EUR} = 1\,196\,000 \text{ Kč}$,
- $(20/100) \times 1\,196\,000 \text{ Kč} = 239\,200 \text{ Kč}$.

Pořízení zboží z jiného členského státu se neuvádí do souhrnného hlášení.

ABC, s. r. o. jako zpravodajská jednotka zahrne pořízené zboží do **Intrastatu** ve výkazu přijetí zboží za měsíc únor pod kódem povahy transakce č. 12.

4.3 Shrnutí a zhodnocení zjištěného stavu

4.3.1 DAP k DPH

ABC, s. r. o. je povinna podat DAP za leden 2010 do 25. února 2010, za únor 2010 do 25. března 2010. Za zdaňovací období leden 2010 vykázala společnost ABC, s. r. o. vlastní daňovou povinnost ve výši 1 900 Kč. Za zdaňovací období únor 2010 společnost ABC, s. r. o. nevykázala vlastní daňovou povinnost, ani nadměrný odpočet. ABC, s. r. o. je pouze fiktivní firma, která uskutečňovala v únoru jen intrakomunitární dodávky zboží v rámci EU s osobami registrovanými v jiných členských zemích EU. Z toho vyplývá, že na tomto modelu je ukázáno splnění základního principu fungování DPH, tzn. princip neutrality. DAP za leden 2010 je zachyceno v příloze 6 a DAP za únor 2010 je uvedeno v příloze 7.

4.3.2 Souhrnné hlášení

ABC, s. r. o. je povinna podat souhrnné hlášení za leden 2010 do 25. února 2010, za únor 2010 do 25. března 2010. V souhrnném hlášení mimo jiné vyplnila kód země a DIČ pořizovatele zboží, kód plnění, počet plnění, celkovou hodnotu plnění v Kč. Tyto informace jsou uvedeny v tab. 4.1 a v tab. 4.2. Celkové vyplnění souhrnného hlášení v papírové podobě za leden a únor 2010 se vyskytuje v příloze 8 a v příloze 9. S ohledem na skutečnost, že lze učinit podání souhrnného hlášení od 1. ledna 2010 jen v elektronické podobě, není oficiální papírová podoba souhrnného hlášení Ministerstvem financí dále vydávána. Formuláře uvedené v příloze 8 a 9 lze použít pouze jako kontrolní opis zadaných dat. Na základě souhrnného hlášení dochází ke sběru a zpracování informací, jenž jsou prováděny finančními úřady. Prostřednictvím tohoto hlášení dochází k porovnávání jednotlivých subjektů, zda

vykázaly stejná plnění. V případě rozdílných plnění je nutné zjistit, který z daných subjektů nepřiznal všechny skutečnosti.

Tab. 4.1: Souhrnné hlášení za leden 2010

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	DE	123456789	0	1	1 618 200
2	AT	U12345678	0	1	995 030
3	DE	122456789	2	1	2 122 980
					4 736 210

Zdroj: Vlastní tvorba.

Tab. 4.2: Souhrnné hlášení za únor 2010

Číslo řádku	Kód země	DIČ pořizovatele zboží	Kód plnění	Počet plnění	Celková hodnota plnění v Kč
1	SK	1334567890	1	1	2 500 000
2	SK	1134567890	0	1	4 500 000
					7 000 000

Zdroj: Vlastní tvorba.

4.3.3 Intrastat

ABC, s. r. o. je povinna předat za leden 2010 výkaz Intrastatu při odeslání zboží do 12. pracovního dne následujícího měsíce, tj. do 16. 2. 2010 v elektronické formě a za únor 2010 výkaz Intrastatu při odeslání a při přijetí zboží do 16. 3. 2010. Ve výkazu Intrastatu při odeslání zboží mimo jiné vyplnila kód země, stát určení, stát původu, fakturovanou hodnotu v Kč, vlastní hmotnost v kg, množství v doplňkové MJ, transakce atd. Obdobné údaje vyplnila i ve výkazu Intrastatu při přijetí zboží. Vyplněné tiskopisy za leden a únor 2010 jsou uvedeny v příloze 10 a 11.

4.4 Problematické oblasti při uplatňování DPH

V úvodním ustanovení a ani v jiných ustanovení ZDPH není explicitně vyjádřen základní princip fungování DPH. Jedná se o princip neutrality. K principu neutrality se vyjádřil také ESD ve věci C-497/01 Zita Modes⁴⁸, ve kterém bylo řečeno, že systém odpočtů je určen k zamezení opětovnému vybírání daně již jednou vybrané. V narůstajícím řetězci transakcí je splatná celková částka s ohledem na předmětné plnění, mínus částky již

⁴⁸ DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2009. s. 3.

vybrané na vstupech. Jakmile skončí řetězec poskytnutím plnění konečnému spotřebiteli, celková vybraná částka, která je k tíži tohoto spotřebitele, neboť obchodníci v řetězci mohou uplatnit nárok na odpočet z částek, jenž zaplatili, bude odpovídat konečné ceně. Doporučuji tento základní princip fungování DPH zahrnout do základního ustanovení ZDPH.

Od roku 2009 obsahuje úvodní ustanovení ZDPH odkaz také na Směrnici o společném systému DPH, jenž je do něho implementována. Doplnění tohoto odkazu neznamená, že plátce může argumentovat touto směrnicí v případném sporu se správcem daně až od roku 2009. Z tohoto pohledu je odkaz pouhou formalitou. Zákonodárce také implementoval do ZDPH Směrnici č. 2008/9/ES⁴⁹ a Třináctou směrnicí⁵⁰. Od roku 2010 zahrnuje úvodní ustanovení odkaz i na Směrnici č. 2008/9/ES, na Třináctou směrnicí zatím neupozorňuje. Doporučuji tedy i Třináctou směrnicí zahrnout do úvodního ustanovení ZDPH.

S § 3 odst. 1 písm. c) ZDPH souvisí problematika vymezení území členského státu. Ani v Šesté směrnicí a ani ve Směrnici o společném systému DPH nebyl přijat návrh, který se objevil v Šesté směrnicí. V tomto návrhu bylo uvedeno, že za území členského státu se považuje veškeré jeho území včetně teritoriálních vod a může být rozšířeno i na kontinentální šelf (přibližně 200 námořních mil od pevniny). V rozsudku ESD ve věci C-283/84 Trans Tirreno Express⁵¹ bylo konstatováno, že směrnice nezabraňují, aby členský stát rozšířil rozsah své daňové působnosti za běžné hranice, pokud nezasáhne do jurisdikce státu jiného. Za účelem zpřesnění území ES navrhuji zahrnutí tohoto návrhu do Směrnice o společném systému DPH. Tzn., že se nebude vycházet pouze z pravděpodobnosti, že např. teritoriální vody členského státu podléhají daňovým zákonům příslušného státu.

§ 5a ZDPH vymezuje pojem skupina, který vychází z čl. 11 Směrnice o společném systému DPH. Dle mého názoru není řešeno, zda členové skupiny musí mít status OPD. Může nastat situace, že osoba nepovinná k dani se stane členem skupiny. Tzn., že v rámci skupiny ji bude nárokován i odpočet ze zdanitelných plnění. Pokud by nebyla členem skupiny, nemohla by samostatně tento odpočet uplatnit. Navrhuji odstranit tuto nejasnost.

⁴⁹ Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě.

⁵⁰ Třináctá směrnice Rady 86/560/EHS ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství.

⁵¹ DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2009. s. 11.

Na mnoha místech ZDPH jsou v různých tvarech používány pojmy odeslání a přeprava zboží, jenž nejsou v ZDPH blíže definovány. Ani evropské právní předpisy tyto pojmy blíže nespecifikují. O jejich vymezení se pokusil generální advokát ve svém stanovisku k případu C-409/04 Teleos a další⁵². Uvedl, že o odesílání se jedná tehdy, pokud prodávající nebo pořizovatel použijí k přepravě nezávislou třetí osobu, např. poštu, o přepravu se jedná tehdy, pokud prodávající provádí přepravu sám nebo prostřednictvím pověřené osoby, která podléhá jeho pokynům. V samotném rozsudku ve věci Teleos a další vzhledem k otázkám, na které měl ESD odpovědět, nejsou definice těchto pojmů řešeny. Navrhuji specifikovat pojmy odeslání a přepravu zboží nejen v ZDPH, ale i v evropských právních předpisech.

Dle § 64 ZDPH je dodání zboží do jiného členského státu osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Jednou z podmínek pro uplatnění tohoto osvobození je, že zboží musí být do jiného členského státu skutečně odesláno nebo přepraveno a dle § 64 odst. 5 ZDPH to lze prokázat písemným prohlášením nebo jinými důkazními prostředky. Další podmínkou pro uplatnění tohoto osvobození je, že zboží musí být dodáno ORD v jiném členském státě. Z toho lze odvodit, že plátce, jenž uplatňuje toto osvobození, by si měl ověřit, že pořizovatel je skutečně ORD v jiném členském státě. Povinnost ověřovat DIČ ale není přímo zakotvena v ZDPH. Pro zpřesnění a nikoliv vyvozování ze ZDPH bych doporučila tuto povinnost uvést do ZDPH tak, jak je tomu u podmínky prokázání skutečného odeslání nebo přepravy.

Směrnice o společném systému DPH neupravuje pořízení zboží přes konsignační sklad v systému call – off stock. Většina členských států ale dle své národní legislativy tento systém připouští. Vzhledem k tomu, že tento systém není upraven směrnicí, mohou se lišit v některých detailech konkrétní podmínky dané země od úpravy, která platí v ČR. Tzn., že v praxi by si měl plátce v zemi, kam zboží dodává, zjistit jaké podmínky v dané zemi platí. Protože snahou EU je přizpůsobení a sladování národních daňových systémů na principu dodržování společných pravidel, myslím si, že by bylo vhodné zahrnout úpravu pořízení zboží přes konsignační sklad v systému call – off stock do Směrnice o společném systému DPH.

§ 25 ZDPH vymezuje okamžik vzniku daňové povinnosti z titulu pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu. Pravidla tohoto ustanovení vycházejí ze Směrnice o společném

⁵² DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 2009. s. 60.

systému DPH. Vzhledem k poměrně volné úpravě vystavování daňových dokladů nelze vyloučit vzájemný nesoulad vykazování dodání a pořízení zboží. Novelou ZDPH k 1. lednu 2009, a to změnou úpravy stanovení okamžiku vystavení daňového dokladu při pořízení zboží z jiného členského státu, byl zakotven rozdílný přístup k vykazování intrakomunitárního dodání a pořízení zboží. Primárně při pořízení zboží z jiného členského státu je důležitý okamžik vystavení daňového dokladu, od něhož se odvíjí povinnost přiznat daň. Daňový doklad je považován za vystavený okamžikem, kdy příjemce doplní údaje dle § 35 odst. 2 ZDPH. Okamžik vystavení daňového dokladu při dodání zboží do jiného členského státu je vázán na okamžik jeho vystavení dodavatelem. Při intrakomunitárních dodávkách se přístup ke způsobu stanovení data vystavení daňového dokladu vzájemně rozešel. Nejzazším termínem pro vznik daňové povinnosti je i nadále 15. den měsíce následujícího po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno. K tomuto datu musí pořizovatel přiznat daň i v případě, že nezná např. údaje o ceně pořízeného zboží, neboť dosud neobdržel od dodavatele žádný doklad. Doporučila bych tedy sjednocení okamžiku vystavení daňového dokladu pořizovatele a dodavatele. Vycházím z těchto předpokladů:

1. rozdílné chápání okamžiku vystavení daňového dokladu z pohledu dodavatele a pořizovatele může mít za následek vznik časového nesouladu při vykazování dané transakce v DAP, popříp. v souhrnném hlášení a ve výkazu při odeslání, při přijetí zboží (Intrastat), což je znázorněno na následujícím příkladu v obecné rovině:

Český plátce DPH Y pořídí zboží dne 28. 3. 2010 na sklad od dodavatele X (osoba registrovaná k DPH v EU). Dodavatel X vystaví doklad dne 31. 3. 2010. Český plátce obdrží doklad dne 15. 4. 2010 a údaje doplní dne 29. 4. 2010.

Z pohledu dodavatele X

Jestliže dodavatel, který dodával zboží dle platného zákona v dané zemi, je povinen přiznat dodání zboží obdobně jako je stanoveno v tuzemském zákoně, potom dodání zboží přizná ve státě EU k 31. 3. 2010. Důvodem je, že doklad byl vystaven před 15. dnem měsíce, jenž následuje po měsíci dodání. Dodání zboží do jiného členského státu musí uvést do DAP a rovněž do souhrnného hlášení a výkazu při odeslání zboží (Intrastat) za měsíc březen.

Z pohledu pořizovatele Y

Dle ZDPH vzniká povinnost přiznat daň plátcí k 15. dni následujícího měsíce po měsíci pořízení, tzn. k 15. 4. 2010. Pořízení zboží z jiného členské státy musí vykazat v DAP, ve výkazu při přijetí zboží (Intrastat) za měsíc duben.

2. rozdílný okamžik vystavení může mít za následek častější kontroly ze strany finančních orgánů. Tím, že intrakomunitární obchod probíhá uvnitř jednotného daňového území EU a obchodní partneři si tento obchod uskutečňují a organizují sami, je daňový režim administrativně komplikovanější z hlediska kontroly výběru daně. Snahou by tedy mělo být, aby dodání zboží uvnitř Společenství a pořízení tohoto zboží uvnitř Společenství ve skutečnosti představovalo jednu a tutéž hospodářskou operaci ve všech hlediscích.
3. Dle mého názoru je postup vykazování rozdílného okamžiku vystavení dle ZDPH v rozporu se Směrnicí o společném systému DPH. V čl. 68 této směrnice je uvedeno, že pořízení zboží z jiného členského státu se považuje za uskutečněné tehdy, kdy je za uskutečněné považováno dodání zboží do jiného členského státu. Z toho vyplývá, že plátcí by se mohli domáhat přímé účinnosti relevantních ustanovení této směrnice.

5 Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo analyzovat uplatňování DPH se zaměřením na oblast obchodování se zbožím v rámci EU po stránce teoretické i praktické.

Z pohledu teoretického jsem dospěla k následujícím závěrům. DPH dle teoretické definice patří mezi daně „de iure“, nepřímé daně. Dle daňové teorie je DPH všeobecná nepřímá, vícefázová, neduplicitní daň. Její mechanismus přináší řadu pozitiv, ale i negativa. Z pohledu vývoje DPH v ČR byly klíčovými milníky roky 1993 a 2004. Po rozdělení ČSR byl účinný od 1. ledna 1993 do 1. ledna 2004 zákon o soustavě daní, který mimo jiné zahrnul DPH do daňové soustavy ČR. V důsledku daňové reformy, jenž proběhla v roce 1993, byla zákonem č. 588/1992 Sb., o DPH nahrazena daň z obratu DPH. Tímto krokem došlo ke změně mechanismu zdaňování zboží a služeb. Tzn., že největší nedostatek daně z obratu, tj. její duplicitnost, byl odstraněn zavedením DPH. Vstupem ČR do EU dne 1. května 2004 začal platit nový ZDPH, jenž zapracovává předpisy ES. Zrušením vnitřních hranic a vytvořením jednotného celního prostoru se ČR stala součástí jednotného vykazování a vedení statistiky u DPH. Intrakomunitární obchod probíhající uvnitř jednotného daňového území EU nevyžaduje celní kontroly. Tím, že zboží není pod celním dohledem a obchodní partneři si tento obchod uskutečňují a organizují sami, je daňový režim pro účely kontroly výběru DPH administrativně komplikovanější. Pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly v EU byly povinně zavedeny DIČ, datový systém EU VIES a kontrolní systém Intrastat. Z pohledu české legislativní úpravy jsem analyzovala konstrukci DPH se zaměřením na dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu včetně specifických případů, které se týkaly konsignačního skladu, call-off skladu, zjednodušeného postupu při dodání zboží formou třístranného obchodu. Tuto legislativu jsem doplnila o judikáty ESD.

Z pohledu praktického jsem pro snadnější pochopení aplikovala tuto problematiku na praktickém příkladu. Provedla jsem výpočet daňové povinnosti k DPH u fiktivní firmy ABC, s. r. o. za zdaňovací období leden a únor 2010, který jsem doplnila o další povinnosti vztahující se k intrakomunitárním dodávkám. Za leden 2010 vykázala ABC, s. r. o. vlastní daňovou povinnost ve výši 1 900 Kč a vznikla jí povinnost podat DAP do 25. února 2010, souhrnné hlášení do 25. února 2010 a předat výkaz Intrastatu při odeslání zboží do 16. února 2010. Za únor 2010 ABC, s. r. o. nevykázala vlastní daňovou povinnost, ani nadměrný odpočet. Na tomto modelu jsem ukázala splnění základního principu fungování DPH, tzv. princip neutrality, kdy ABC, s. r. o. uskutečňovala jen intrakomunitární dodávky

zboží s ORD v jiných členských zemích EU. ABC, s. r. o. je povinna podat DAP do 25. března 2010, souhrnné hlášení do 25. března 2010 a výkazy Intrastatu do 16. března 2010.

Přestože nový ZDPH je uplatňován už od vstupu ČR do EU, nedošlo zatím k odstranění všech nejasností, se kterými se plátce v praxi setkává. Jedná se o výkladové problémy plynoucí ze samotného systému DPH, jenž jsou řešeny na komunitární úrovni ESD. Dále se také jedná o nesrovnalosti, nepřesnosti způsobené nedokonalou implementací evropských směrnic nebo nejednoznačným textem jednotlivých ustanovení ZDPH v obecné rovině. Z toho vyplývá, že se plátce může dostat do situací, kdy musí porovnávat sporné paragrafy ZDPH s příslušnými ustanoveními směrnic. Při teoretické a praktické analýze uplatňování DPH se zaměřením na oblast se zbožím v rámci EU jsem postupně narazila dle mého názoru na problematické oblasti, které jsem blíže specifikovala ve čtvrté kapitole včetně uvedení mých doporučení. Mezi má doporučení patří zahrnutí základního principu fungování DPH do základního ustanovení ZDPH, zahrnutí Třinácté směrnice do úvodního ustanovení ZDPH, zpřesnit vymezení území ES. Navrhuji odstranit nejasnost týkající se člena skupiny, zda musí mít status OPD, specifikovat pojmy odeslání a přeprava zboží nejen v ZDPH, ale i v evropských právních předpisech. Dále bych doporučila uvést povinnost ověřovat DIČ do ZDPH, zahrnout úpravu pořízení zboží přes konsignační sklad v systému call – off stock do Směrnice o společném systému DPH a sjednotit okamžik vystavení daňového dokladu u dodavatele a pořizovatele.

Z pohledu ČR si myslím, že by její snahou mělo být pokračování nejen v odstraňování nejednoznačného textu ZDPH, nedokonalé implementace evropských směrnic, ale i aktivnější přístup k řešení daňové problematiky.

Z pohledu EU platným základním dokumentem harmonizace DPH je Směrnice o společném systému DPH. Dle této směrnice je režim zdanění obchodu mezi členskými státy přechodný. Tzn., že cílem je přechod z principu země spotřeby na princip země původu. To by znamenalo zavedení jednotné sazby, případně jednotných sazeb DPH v celé EU. Ze strany členských zemí není ale ochota ke sjednocení sazeb. Důvodem je, že DPH představuje podstatnou část příjmů státních rozpočtů. Je tedy otázkou, kdy dojde k přechodu na princip země původu. Dle mého názoru by se mohla tato problematika řešit např. stanovením rozdílného procenta z národního výnosu DPH, který je příjmem rozpočtu EU. Snahou EU je tedy neustálé sladování národních daňových systémů.

Seznam použité literatury

Knížní zdroje:

- [1] BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty 2009*. vyd. Praha 3: ASPI, a. s., 2009. 145 s. ISBN 978-80-7357-426-0.
- [2] BENDA, V.; PITNER L. *Zákon o DPH s komentářem*. 2. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2006. 392 s. ISBN 80-7273-135-1.
- [3] BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 346 s. ISBN 978-80-86324-77-7.
- [4] DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty: Komentář*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2009. 628 s. ISBN 978-80-7357-440-6.
- [5] GALOČÍK, S.; JELÍNEK, J. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2. vyd. Praha 7: GRADA Publishing, a. s., 2009. 112 s. ISBN 978-80-247-3073-8.
- [6] GALOČÍK, S.; PAIKERT, O. *DPH 2009: výklad s příklady*. 5. vyd. Praha 7: GRADA Publishing, a. s., 2009. 256 s. ISBN 978-80-247-2804-9.
- [7] GRUŇ, L. *Dane včera, dnes a zajtra*. vyd. Bratislava: EUROUNION, spol. s r. o., 2001. 314 s. ISBN 80-88984-28-9.
- [8] CHOMÁTOVÁ, L. *Daň z přidané hodnoty*. 1. vyd. Praha 3: ASPI, a. s., 2007. 448 s. ISBN 978-80-7357-244-0.
- [9] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. vyd. Praha: ASPI, a. s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
- [10] LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech*. 5. vyd. Ostrava: Anag. 415 s. ISBN 978-80-7263-506-1.
- [11] LEDVINKOVÁ, J. *Novela zákona o DPH 2009: s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů: úplné znění informace MF ČR k § 36 odst. 11 zákona o DPH k 1. 1. 2009 – přeúčtování*. 3. vyd. Praha: 1. VOX, 2009. 220 s. ISBN 978-80-86324-77-7.
- [12] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2009*. vyd. Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. 215 s. ISBN 978-80-247-2803-2.
- [13] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha 7: GRADA Publishing, a. s., 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.
- [14] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. vyd. Praha: ASPI, 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
- [15] PITNER, L.; BENDA, V. *Daň z přidané hodnoty s komentářem podle právního stavu k 1. 4. 2009*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 479 s. ISBN 978-80-7263-539-9.

- [16] POSPÍŠILOVÁ, P.; RAMBOUSEK, J. *Daň z přidané hodnoty: Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty (nahrazující Šestou směrnici) a zákon o dani z přidané hodnoty*. vyd. Praha 3: ASPI, a. s., 2007. 448 s. ISBN 978-80-7357-244-0.
- [17] RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. 385 s. ISBN 978-80-7179-563-6.
- [18] SVÁTKOVÁ, S. *Bakalářské minimum z daní*. vyd. Praha: TRIZONIA, 1994. 286 s. ISBN 80-85573-24-5.
- [19] STRAKOVÁ, H.; KUNEŠ, Z. *Zákon o DPH s komentářem a příklady ve znění účinném od 1. 1. 2009*. 1. vyd. Praha 3: Bilance, spol. s r. o., 2008. 348 s. ISBN 978-8086371-51-1.
- [20] SVATOPLUK, G.; JELÍNEK, J. *Intrasta a DPH v příkladech*. vyd. Praha 7: GRADA Publishing, a. s., 2009. 112 s. ISBN 978-80-247-3073-8.
- [21] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha 1: Linde Praha, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [22] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Elektronické zdroje:

- [1] *DPH v Česku a v ostatních zemích EU* [online]. 2010 [cit. 2010-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://www.financninoviny.cz/podnikatele/zpravy/dph-v-cesku-a-v-ostatnich-zemich-eu/425338>>.
- [2] FITŘÍKOVÁ, D. *DPH – Souhrnné hlášení* [online]. 2010 [cit. 2010-02-13]. Dostupný z WWW: <<http://www.zivnostnik.cz/2/1/dph-souhrnne-hlaseni-cid229639/>>.
- [3] *Formuláře ve zdaňovacím období 2010* [online]. Finance media, a. s., 2000 – 2010 [cit. 2010-02-19]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/danove-formulare/dph/>>.
- [4] *Formuláře přijetí a odeslání* [online]. 2010 [cit. 2010-03-15]. Dostupný z WWW: <<http://business.center.cz/business/sablony/s90-intrastat.aspx>>.
- [5] *Fourth Council Directive 71/401/EEC of 20 December 1971 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes* [online]. [cit. 2009-09-25]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/cs/legis/20090801/chap093010.htm>>.
- [6] *Kurzy měn ČNB* [online]. Mladá fronta, a. s. a Meteopress, spol. s r. o., 2007 – 2010 [cit. 2010-02-19]. Dostupný z WWW: <http://www.e15.cz/financni-data/data-meny/graf/EUR?utm_medium=cpc&utm_source=google&utm_campaign=kurzy-eur>.

- [7] MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských zemí EU* [online]. [cit. 2009-09-11]. Dostupný z WWW: <http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf>.
- [8] *Přehled překladů* [online]. Ministerstvo financí České republiky [cit. 2009-09-25]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/kniha_casopisy_14832.html>http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/kniha_casopisy_14832.html>.
- [9] *Rozhodnutí Rady ze dne 15. září 2008* [online]. [cit. 2009-09-25]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihmlang=en&lng1=en,cs&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=479497:cs&page=>>>.
- [10] *Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty* [online]. Úřední věstník Evropské unie, 2006 [cit. 2009-09-22]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:CS:PDF>>.
- [11] *Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty 2008* [online]. [cit. 2010-03-15]. Dostupný z WWW: <www.iistabor.cz/web/Prilohy/FV_SOUHL1.xls>.
- [12] ŠRÁMKOVÁ, J.; TOMAN, P. *Rozhodnutí Evropského soudního dvora týkající se dodání zboží do jiného členského státu* [online]. KPMG Česká republika, s. r. o., 2007 [cit. 2009-09-22]. Dostupný z WWW: <http://www.kpmg.cz/czech/images/but/FA_CZ_2007-10.htm>.
- [13] TERRA, J. B.; WATTEL, J. P. *European Tax Law* [online]. [cit. 2009-12-09]. Dostupný z WWW: <http://books.google.cz/books?id=sIDbTFcy470C&pg=PA120&lpg=PA120&dq=72/250/EEC&source=bl&ots=AxwC7Umx7i&sig=p-qadcSJHqat1kTS8Nn0A2W7_uk&hl=cs&ei=_K0SS_ucNIOgmQOrjdTUAg&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=3&ved=0CBEQ6AEwAg#v=onepage&q=72%2F250%2FEEC&f=false>.
- [14] *Třetí směrnice Rady 69/463/EEC ze dne 9. prosince 1969 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu* [online]. [cit. 2009-09-25]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihmlang=en&lng1=en,cs&lng2=bg,cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=14718:cs&page=>>>.
- [15] *VIES VAT number validation* [online]. [cit. 2009-09-22]. Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do>.
- [16] *Přístup k právu EU* [online]. [cit. 2009-10-10]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/cs/index.htm>>.
- [17] *Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě* [online].

[cit. 2009-12-09]. Dostupný z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:CS:PDF>>.

- [18] *Sněmovní tisk 801: Novela z. o dani z přidané hodnoty* [online]. Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna [cit. 2009-11-11]. Dostupný z WWW: <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=5&T=801>>.
- [19] *Stejnopisy Sbírky zákonů* [online]. [cit. 2009-11-11]. Dostupný z WWW: <<http://www.mvcr.cz/clanek/sbirka-zakonu.aspx>>.
- [20] *Zákon ze dne 22. července 2009, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu* [online]. Nakladatelství Sagit, 1996 – 2010 [cit. 2009-12-08]. Dostupný z WWW: <<http://www.sagit.cz/pages/sbirkatxt.asp?cd=76&typ=r&zdroj=sb09281>>.
- [21] *Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 31. května 2006* [online]. Ministerstvo financí, 2006 [cit. 2009-12-12]. Dostupný z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/SID-3EA9846B-36811798/cds/KV31052006.pdf>>.

Další zdroje:

CD:

- [1] RANDOVÁ, K. *Sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference. Nové výzvy pro účetní, daňovou a auditorskou profesi: Aspekty připravované novely zákona o dani z přidané hodnoty ve vazbě na změny předpisů Evropského společenství s účinností od 1. ledna 2010*. VŠB - TUO, ekonomická fakulta, katedra účetnictví, 2009. s. 112 – 116. ISBN 978-80-7329-221-8.

Seznam zkratek a symbolů

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
č.	číslo
čl.	článek
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSFR	Československá federativní republika
ČSR	Československá republika
DAP	daňové přiznání
DE	Německo
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropská společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
EU	Evropská unie
EUR	Euro
Kč	korun českých
např.	například
obr.	obrázek
odst.	odstavec
OID	osoba (y) identifikovaná(é) k dani
OPD	osoba(y) povinná(é) k dani
ORD	osoba(y) registrovaná(é) k dani
Sb.	sbírka
SR	Slovenská republika
tab.	tabulka
tj.	to jest
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný
ZOPD	zahraniční osoba(y) povinná(é) k dani
%	procento
§	paragraf

Seznam obrázků

Obr. 2.1: Členění daní dle teoretické definice.....	2
Obr. 2.2: Členění nepřímých daní dle daňové teorie.....	3
Obr. 3.1: Dodání zboží z ČR do EU neplátcí.....	24
Obr. 3.2: Dodání zboží z ČR do EU plátcí.....	26
Obr. 3.3: Dodání zboží přes konsignační sklad.....	29
Obr. 3.4: Dodání zboží přes call - off sklad	31
Obr. 3.5: Pořízení zboží z EU do ČR od plátce.....	33
Obr. 3.6: Pořízení zboží přes konsignační sklad	36
Obr. 3.7: Pořízení zboží přes call - off sklad.....	38
Obr. 3.8: Třístranný obchod	39

Seznam tabulek

Tab. 4.1: Souhrnné hlášení za leden 2010.....	51
Tab. 4.2: Souhrnné hlášení za únor 2010	51

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30. dubna 2010

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:
Puškinova 33, 682 01 Vyškov

Seznam příloh

Příloha 1: Klasifikace přímých a nepřímých daní v ČR

Příloha 2: Mechanismus výpočtu DPH

Příloha 3: Geneze daňové soustavy na území ČSR

Příloha 4: Daňová soustava před a po reformě k 1. lednu 1993

Příloha 5: Pravidla pro vykazování údajů v systému Intrastat

Příloha 6: DAP za leden 2010

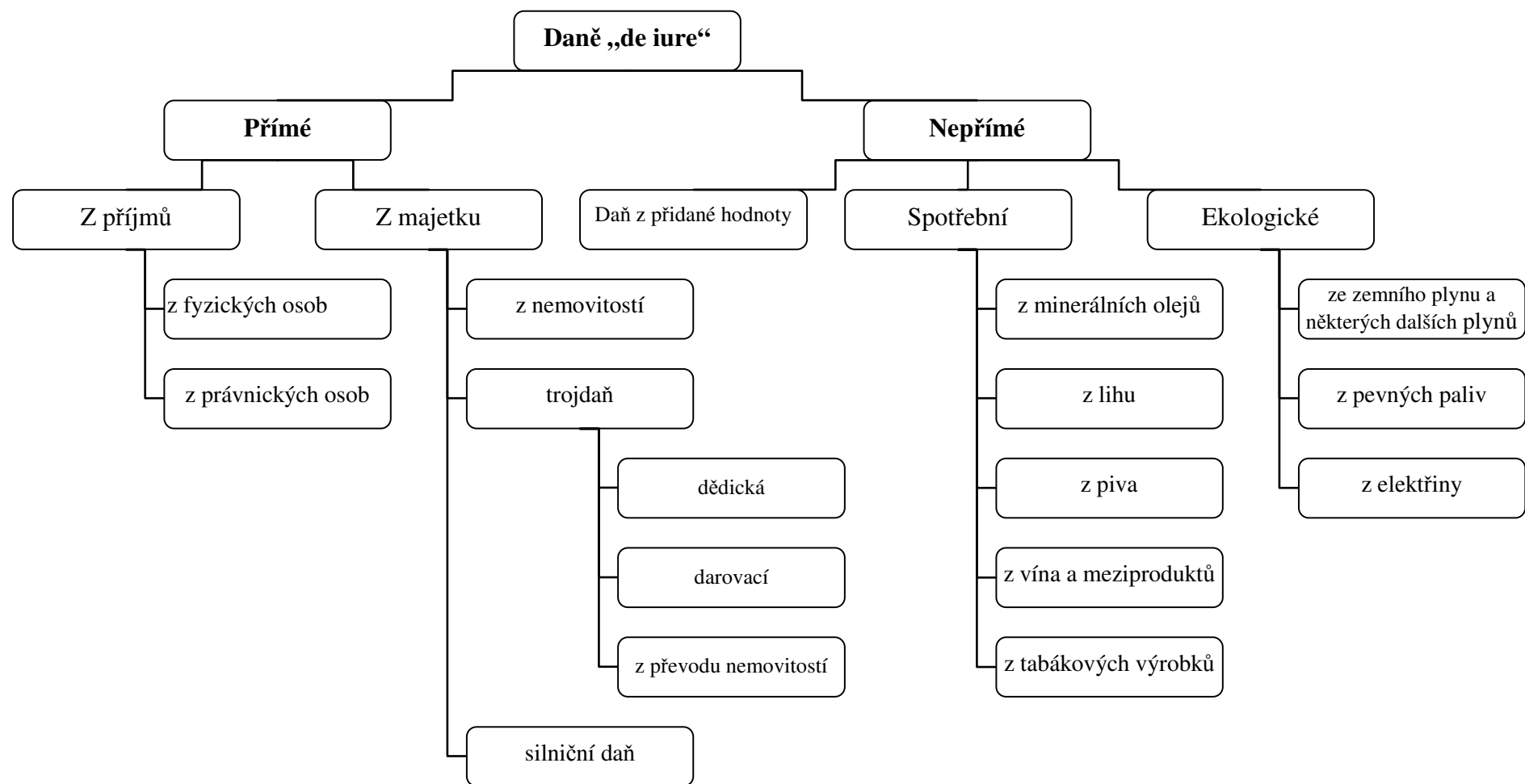
Příloha 7: DAP za únor 2010

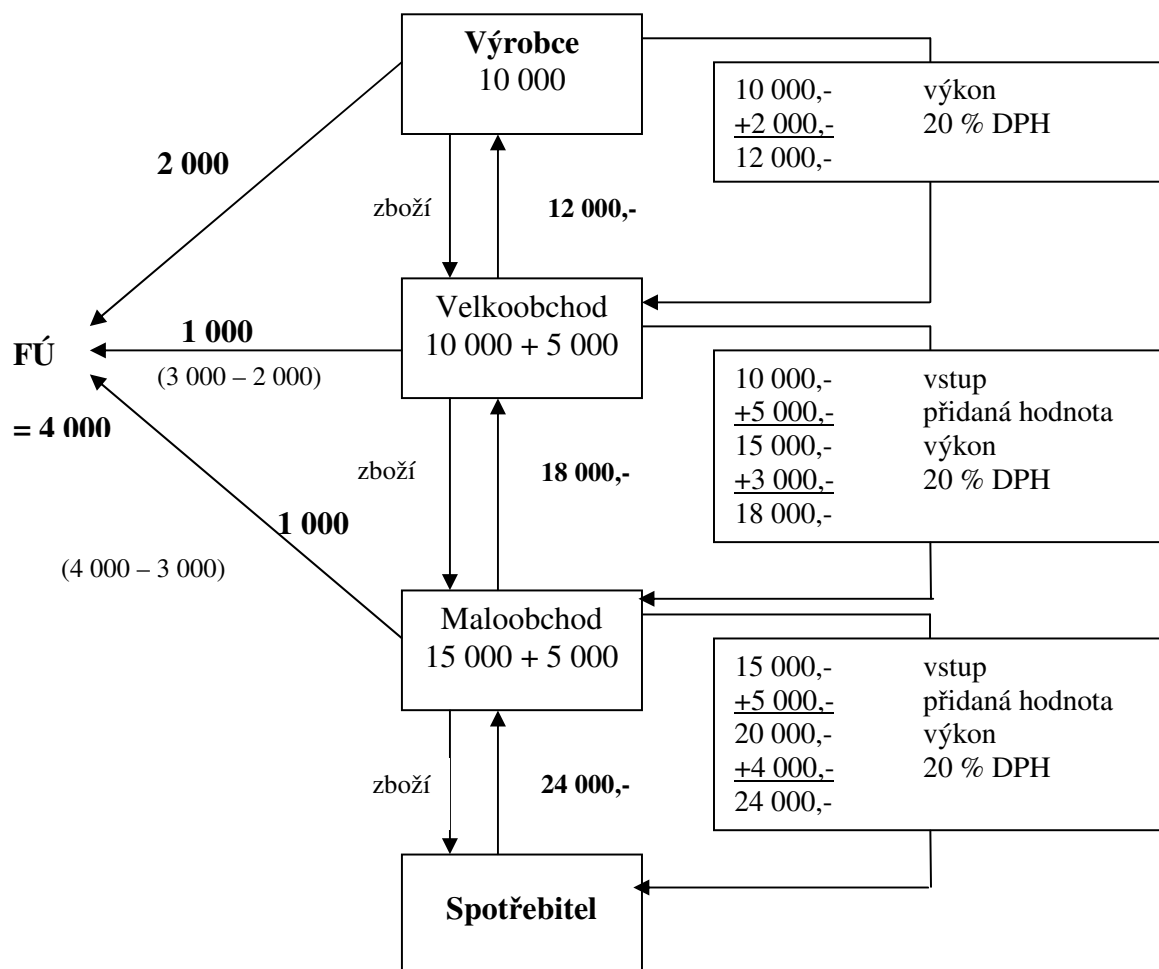
Příloha 8: Souhrnné hlášení za leden 2010

Příloha 9: Souhrnné hlášení za únor 2010

Příloha 10: Výkaz pro Intrastat za leden 2010

Příloha 11: Výkazy pro Intrastat za únor 2010





Zdroj: ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 177 + vlastní úprava.

Soustava daní	Přímo vyměřovaných	Nepřímo vyměřovaných
1928 v ČSR	Daň důchodová	Daň z obratu
	Všeobecná daň výdělková	Přepychová daň
	Zvláštní daň výdělková	Spotřební daně nápojové
	Pozemková daň	Spotřební daně na jiné potraviny
	Domovní daň	Spotřební daně na jiné spotřební předměty
	Daň rentová	
	Daň z tantiém	
	Daň z vyššího služného	
	Daň z obohacení	

	Přímé daně	Nepřímé daně	
1990 v ČSR	Systém odvodů do SR	Daň z obratu	Státní poplatky
	Důchodová daň		Místní poplatky
	Zemědělská daň		
	Daň ze mzdy		
	Daň z příjmů z literární a umělecké činnosti		
	Daň z příjmů obyvatelstva		
	Daň domovní		

Zdroj: Vlastní tvorba.

Před reformou	Po reformě
Daň ze mzdy	Daň z příjmů fyzických osob
Daň z příjmů z literární a umělecké činnosti	
Daň z příjmů obyvatelstva	
Odvody (ze zisku, z objemu mezd)	Daň z příjmů právnických osob
Důchodová daň (ze zisku, z objemu mezd)	
Zemědělská daň (ze zisku, z objemu mezd)	
Domovní daň	Daň z nemovitostí (z pozemků, ze staveb)
Zemědělská daň z pozemku	
Notářský poplatek za dědictví	Daň dědická
Notářský poplatek z darování	Daň darovací
Notářský poplatek z převodu nemovitostí	Daň z převodu nemovitostí
	Daň silniční
Daň z obratu	Daň z přidané hodnoty
	Spotřební daně

Zdroj: ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2008. s. 45.

1. pravidlo:

Do výkazu Intrastat se uvádí zboží vždy nebo pouze v případě, že při obchodní transakci přestupuje české hranice.

2. pravidlo:

Pohyb zboží vykazuje ta zpravodajská jednotka, která dodání zboží nebo pořízení zboží uvádí do DAP k DPH jako dodání zboží do jiného členského státu nebo jako pořízení zboží z jiného členského státu.

3. pravidlo:

Vykázala-li zpravodajská jednotka ve výkazu Intrastat pohyb zboží přes českou hranici v jednom směru, musí je vykázat i při pohybu přes českou hranici v opačeném směru.

Zdroj: GALOČÍK, S.; JELÍNEK, J. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2009. s. 112.

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL

Finančnímu úřadu v, ve, pro
Brně

Daňové identifikační číslo
C Z **8 7 6 5 4 3 2 1**

Rodné číslo / IČ

řádné ☒ opravné ☐ dodatečně ☐

Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne _____

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ

k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc **1** čtvrtletí _____ rok **2010**

za období od _____ do _____

Plátce daně § 94	<input checked="" type="checkbox"/>	Osoba identifikovaná k dani § 96	_____	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)	_____
Skupina § 95a	_____	Neplátce daně § 19 nebo § 108	_____	Kód zdaňovacího období následujícího roku	_____

Právník osoba: Obchodní firma
A B C , s . r . o .

Fyzická osoba: Příjmení _____ Jméno _____ Titul _____

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:

a) obec **B r n o , 2 5** b) PSČ **6 2 5 0 0** c) telefon _____

d) ulice (nebo část obce) **B r n ě n s k á** e) číslo popisné / orientační **1 / 1 0**

f) e-mail **ABC@abc.cz** g) stát **Č e s k o**

Hlavní ekonomická činnost
V ý r o b a , n á k u p a p r o d e j

B. ODDÍL

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPISEM

Údaje o zástupci: Kód zástupce: _____

Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Datum **1 5 0 2 2 0 1 0** Otisk razítka _____ Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu _____

Přiznání sestavil **Bc. Jana Najmanová** Telefon **777 579 186**

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 16 1

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1	129 470	25 900	
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9			
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11			
	snížená	12			
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	2 613 230	
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)			24		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)			25		
III. Doplňující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			30		
			Pořízení zboží	Dodání zboží	
			2 122 980	2 122 980	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40	120 000	24 000	
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42			
	snížená	43			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44			
	snížená	45			
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47		24 000	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	Odpočet	
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daňové povinnosti					
Úprava odpočtu daně (§ 78)			60		
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)			61		
Vrácení daně (§ 84)			62		
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)			63		25 900
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)			64		24 000
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)			65		1 900
Nadměrný odpočet (64 – 63)			66		
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)			67		

Záznamy finančního úřadu:

Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předepsal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů, dne _____ ke dni _____.

Podpis oprávněného pracovníka správce daně

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.

A. ODDÍL
Finančnímu úřadu v, ve, pro
Brně
Daňové identifikační číslo
C Z **8 7 6 5 4 3 2 1**
Rodné číslo / IČ

rádně ☒ opravně ☐ dodatečně ☐
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne _____

otisk podacího razítka finančního úřadu

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc **2** čtvrtletí _____ rok **2010**
za období od _____ do _____

Plátce daně § 94	<input checked="" type="checkbox"/>	Osoba identifikovaná k dani § 96	_____ Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 95a	_____ Neplátce daně § 19 nebo § 108	_____ Kód zdaňovacího období následujícího roku	_____

Právníká osoba: Obchodní firma
A B C , s . r . o .

Fyzická osoba: Příjmení _____ Jméno _____ Titul _____

Sídlo právnické osoby nebo trvalé bydliště fyzické osoby:
a) obec **B r n o 2 5** b) PSČ **6 2 5 0 0** c) telefon _____
d) ulice (nebo část obce) **B r n ě n s k á** e) číslo popisné / orientační **1 / 1 0**
f) e-mail **ABC@abc.cz** g) stát **Č e s k o**
Hlavní ekonomická činnost
V ý r o b a , n á k u p a p r o d e j

B. ODDÍL
PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V ODDÍLECH A, B, C TOHOTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ
A STVRZUJI JE SVÝM PODPÍSEM

Údaje o zástupci: _____ Kód zástupce: _____
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby

Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou),
s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě

Datum **1 5 0 3 2 0 1 0** Otisk razítka _____ Vlastnoruční podpis
daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu _____

Přiznání sestavil **Bc. Najmanová Jana** Telefon **777 579 186**

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 16 1

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 18)	základní	1		
	snížená	2		
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3	5 105 750	1 021 150
	snížená	4	1 409 130	140 913
Přijetí služby od osoby registrované k dani v jiném členském státě (§ 108)	základní	5		
	snížená	6		
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7		
	snížená	8		
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4)		9		
Dodání zlata podle zvláštního režimu (§ 92a odst. 2)		10		
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinen přiznat daň plátce při jejich přijetí (§ 108)	základní	11		
	snížená	12		
II. Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20	7 000 000
Poskytnutí služeb s místem plnění mimo tuzemsko osobě registrované k dani v jiném členském státě (§ 24a)			21	
Vývoz zboží (§ 66)			22	
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23	
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 18)			24	
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92, § 92a)			25	
III. Doplňující údaje				
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			30	Pořízení zboží Dodání zboží
IV. Nárok na odpočet daně		Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40		
	snížená	41		
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad	základní	42		
	snížená	43		
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 12	základní	44	5 105 750	1 021 150
	snížená	45	1 409 130	140 913
Odpočet daně při změně režimu (§ 74)		46		
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45 + 46)		47	1 162 063	0
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 78 odst. 2		48		
V. Krácení nároku na odpočet daně				
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50		
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 3)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet
Vypočtená poměrná část odpočtu daně (§ 76)		52	Koeficient	Odpočet
Vypořádání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypořádací koeficient	Změna odpočtu
VI. Výpočet daňové povinnosti				
Úprava odpočtu daně (§ 78)			60	
Vyrovnání odpočtu daně (§ 79)			61	
Vrácení daně (§ 84)			62	
Daň na výstupu (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 – 62)			63	1 162 063
Odpočet daně (47 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60 + 61)			64	1 162 063
Vlastní daňová povinnost (63 – 64)			65	0
Nadměrný odpočet (64 – 63)			66	
Rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti při podání dodatečného daňového přiznání (63 – 64)			67	

Záznamy finančního úřadu:

Finanční úřad přiznanou daň vyměřil/dodatečně vyměřil a předepsal podle § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů, dne

_____ ke dni

Podpis oprávněného pracovníka správce daně

KONTROLNÍ OPIS

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny. Please read the instructions before filling in the required details.

A. ODDÍL (SECTION A)

Finančnímu úřadu v, ve, pro
Local Tax Office in

Brně

Daňové identifikační číslo
Tax identification number

c z 8 7 6 5 4 3 2 1

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran
Sequential Number / Total number of pages **1 / 1**

otisk podacího razítka finančního úřadu
(box for official stamp of local tax office)

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ
k dani z přidané hodnoty
podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
(RECAPITULATIVE STATEMENT to Value Added Tax according to Article 102 under Act of Value Added Tax No. 235/2004 Coll.)

za kal. měsíc (Calendar Month) **1** za kal. čtvrtletí (Calendar Quarter) rok (Year) **2010**

Právnícká osoba (Legal Entity):
Obchodní jméno (Trade Name):

A B C , s . r . o .

Fyzická osoba (Natural person):
Příjmení (Surname) Jméno (First Name) Titul (Titl.)

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby (Home Address of Natural person or Residence of Legal Entity):
Obec (City, Town, Village) PSČ (Postal Code)

B r n o 2 5 **6 2 5 0 0**

Ulice, část obce (číslo popisné/číslem orientačním) (Street, Municipality)
Stát (Country)

B r n ě n s k á 1 / 1 0
Č e s k o

B. ODDÍL (SECTION B)

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1	DE	123456789	0	1	1 618 200
2	AT	U12345678	0	1	995 030
3	DE	122456789	2	1	2 122 980
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					4 736 210

25 5521 MFin 5521

DIČ: CZ87654321

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran
Sequential Number / Total number of pages

/

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					0

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO SOUHRNNÉM HLÁŠENÍ
JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Údaje o zástupci:	Kód zástupce:
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby	
<input type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby	
<input type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)	
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě	
<input type="text"/>	
Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu	
<input type="text"/>	

Hlášení sestavil

Bc. Jana Najmanová

Telefon

777 579 186

KONTROLNÍ OPIS

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny. Please read the instructions before filling in the required details.

A. ODDÍL (SECTION A)

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran
Sequential Number / Total number of pages 1 / 1Finančnímu úřadu v, ve, pro
Local Tax Office in

Brně

Daňové identifikační číslo
Tax identification number

C Z 8 7 6 5 4 3 2 1

otisk podacího razítka finančního úřadu
(box for official stamp of local tax office)

SOUHRNNÉ HLÁŠENÍ

k dani z přidané hodnoty

podle § 102 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

(RECAPITULATIVE STATEMENT to Value Added Tax according to Article 102 under Act of Value Added Tax No. 235/2004 Coll.)

za kal. měsíc (Calendar Month) 2 za kal. čtvrtletí (Calendar Quarter) rok (Year) 2010

Právnícká osoba (Legal Entity):

Obchodní jméno (Trade Name):

A B C , s . r . o .

Fyzická osoba (Natural person):

Příjmení (Surname)

Jméno (First Name)

Titul (Titl.)

Trvalé bydliště fyzické osoby nebo sídlo právnické osoby (Home Address of Natural person or Residence of Legal Entity):

Obec (City, Town, Village)

PSČ (Postal Code)

Brno 25

62500

Ulice, část obce (číslo popisné/číslem orientačním) (Street, Municipality)

Brněnská 1 / 10

Stát (Country)

Česko

B. ODDÍL (SECTION B)

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1	SK	1334567890	1	1	2 500 000
2	SK	1134567890	0	1	4 500 000
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					7 000 000

DIČ: CZ87654321

Pořadové číslo strany / Celkový počet stran
Sequential Number / Total number of pages

/

Číslo řádku (Line number)	Kód země (Country code)	DIČ pořizovatele zboží (Customer's VAT number)	Kód plnění (Supplies code)	Počet plnění (Number of supplies)	Celková hodnota plnění v Kč (Total value of supplies in CZK)
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
Kontrolní součet řádků 1-20 (Control sum of lines 1-20):					0

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO SOUHRNNÉM HLÁŠENÍ
JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Údaje o zástupci:	Kód zástupce:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby <input type="text"/>	
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby <input type="text"/>	
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.) Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě <input type="text"/>	
Vlastnoruční podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu <input type="text"/>	

Hlášení sestavil

Bc. Jana Najmanová

Telefon

777 579 186

VÝKAZ PRO INTRASTAT

ODESLÁNÍ

Období (rrrrmm)	2	0	1	0	0	1	Počet řádků	0	3
Zpravodajská jednotka		DIČ		C Z 87654321					
Obchodní jméno nebo název anebo příjemce, jméno a adresa									
Kontaktní osoba									
Tel.									
Fax									
E-mail									
ABC@abc.cz									
Třetí strana									
Obchodní jméno nebo název anebo příjemce, jméno a adresa									
Kontaktní osoba									
Tel.									
Fax									
E-mail									

Čís. řád.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
01	1	1	0	2	1	0	0	A	T	C	Z
02	1	1	0	3	0	1	0	2	D	E	C
03	1	1	0	9	0	1	0	4	A	T	C
04											
05											
06											
07											
08											
09											
10											
11											
12											
13											
14											
15											

Přijmeni a jméno:

Podpis:

Datum:	2	0	1	0	0	2	1	0
--------	---	---	---	---	---	---	---	---

ODESLÁNÍ

VÝKAZ PRO INTRASTAT

Období (rrrrmm)	2	0	1	0	0	2	Počet řádků	0	2
Zpravodajská jednotka		DIČ							
Obchodní jméno nebo název anebo příjemce, jméno a adresa		C Z 87654321							
Kontaktní osoba		Tel.		Fax		Kontaktní osoba			
						Tel.			
E-mail		ABC@abc.cz				E-mail			
						Fax			

Čís. řád	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
01	1	1	0	3	2	1	0	S	K	C	Z
02	1	1	0	4	2	1	0	S	K	C	Z
03											
04											
05											
06											
07											
08											
09											
10											
11											
12											
13											
14											
15											

Příjemce a jméno:

Datum: 2 0 1 0 0 3 1 0

Podpis:

VÝKAZ PRO INTRASTAT

PŘIJETÍ

Období (rrrrmm)	2	0	1	0	0	2	Počet řádků	0	3
Zpravodajská jednotka		DIČ		C Z 87654321					
Obchodní jméno nebo název anebo příjemce, jméno a adresa									
Kontaktní osoba		Tel.		Fax		Kontaktní osoba			
E-mail		ABC@abc.cz		E-mail		E-mail			

Čís. řád.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
01	1	1	0	4	1	1	1	A	T	C	Z
02	1	1	0	3	2	2	2	S	K	C	Z
03	1	1	0	2	3	3	3	D	E	C	Z
04											
05											
06											
07											
08											
09											
10											
11											
12											
13											
14											
15											

Přijetí a jméno:

Datum: 2 0 1 0 0 3 1 0

Podpis: